

Tilleggsskatt og tilleggsavgift – tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 nr. 1 og den negative materielle rettskraft

Kandidatnummer: 548

Leveringsfrist: 25. april 2007

Til sammen 17943 ord

23.11.2007

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Innledning	1
1.2	Problemstilling	2
1.3	Avgrensning	2
<u>2</u>	<u>RETTSKILDESITUASJON – METODE</u>	<u>3</u>
2.1	Innledning	3
2.2	EMDs metode	4
<u>3</u>	<u>TILLEGGSSKATT ETTER LIGNINGSLOVEN §10-2</u>	<u>7</u>
3.1	Innledning	7
3.2	Lovhjemmel	9
3.3	Ordinær tilleggsskatt	10
3.4	Ordinær tilleggsskatt sperrer ikke for påfølgende straffesak	10
3.4.1	Avgjørelsen må gjelde en straffesak	10
3.4.2	Rettssubjektet må være endelig frikjent eller domfelt for straffbar handling	13
3.4.3	Avgjørelsen må gjelde samme forhold	22
3.5	Straffesak sperrer ikke for ordinær tilleggsskatt	36
3.6	Forhøyd tilleggsskatt	36
3.6.1	Forhøyd tilleggsskatt sperrer for straffesak	37
3.6.2	Straffesak sperrer for forhøyd tilleggsskatt	39
3.7	Oppsummering tilleggsskatt	39

<u>4</u>	<u>TILLEGGSavgift etter Merverdiavgiftsloven §73</u>	<u>40</u>
4.1	Innledning	40
4.2	Lovhjemmel	40
4.3	Kort om rettsutvikling	41
4.4	Objektive vilkår	42
4.5	Subjektive vilkår	43
4.6	Formål	46
<u>5</u>	<u>RETTSKRAFTENS SUBJEKTIVE GRENSE</u>	<u>47</u>
<u>6</u>	<u>KONSEKVENSER OG UTFORDRINGER FOR LIGNINGSMYNDIGHET OG PÅTALEMYNDIGHET.</u>	<u>51</u>
6.1	Ensartet reaksjon – ”inkorporering” av tilleggsskatt i bot.	53
<u>7</u>	<u>AVSLUTNING</u>	<u>56</u>
	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>59</u>
	<u>DOMSREGISTER</u>	<u>59</u>

1 Innledning

1.1 Innledning

”Ne bis in idem” er det latinske faguttrykket på et ubestridt prinsipp om at en rettskraftig avgjørelse stenger for å fremme ny sak om det samme forholdet. I Norge betegnes prinsippet som en ”prosessforutsetning” og er nedfelt i stprl. §51(1)¹ og tvml. §163(1)². Strprl. §51(1) lyder: ”Reises ny sak om et krav som er avgjort ved rettskraftig dom, skal retten avvise saken av eget tiltak.”

Prinsippets betydning understrekes ved at det ble inntatt i protokoll 7 til den europeiske menneskerettighetskonvensjonen som lyder:

« Article 4 (1) – Right not to be tried or punished twice

1. No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same State for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State. »

Administrative sanksjoner som straff i EMKs forstand har i de senere år vært gjenstand for atskillig interesse i Norge og internasjonalt. I Norge har en av problemstillingene vært i hvilken grad tilleggsskatten, som ilegges administrativt av ligningsmyndighetene, må gis negativ materiell rettskraft for ikke å være i strid med forbudet mot å bli straffeforfulgt to ganger i EMKs tilleggsprotokoll 7 artikkel 4³ forstand (heretter TP 7-4). Regelen blir populært kalt ”forbudet mot dobbeltstraff”. I Norge har en rekke administrative sanksjoner tradisjonelt ikke sperret for straffesak. Etter vedtakelsen av TP 7-4 og påfølgende

¹ LOV-1981-05-22-25

² LOV-1915-08-13-6

³ Tilleggsprotokollnr.7 av 22.november1984 (ikraft 1.januar 1989)

rettspraksis fra EMD⁴ har det vist seg at den norske *tradisjonelle* praksis delvis er i strid med konvensjonen.

1.2 Problemstilling

Hovedtemaet i oppgaven er å redegjøre for hvordan TP 7-4 har vært anvendt i norsk rett når et rettssubjekt er ilagt tilleggsskatt eller tilleggsavgift og straffeforfulgt. Jeg vil også vurdere konsekvensen for administrative myndigheters praksis og politiets straffeforfølgning i lys av rettsutvikling og nyere rettspraksis. Konsekvensen for forvaltning og påtalemyndighet er viktig både for å belyse betydningen av TP 7-4 og rettspolitiske spørsmål.

1.3 Avgrensning

Dobbeltstraffsspørsmålet begrenser seg ikke til tilleggsskatt. Det er flere praktiske eksempler på andre rettsområder der spørsmålet har vært om TP 7-4 forhindrer straffeforfølgning. Eksempler på andre reaksjoner er konkurskarantene etter konkursloven §142(1) jf Rt-2003-1243, tvangsplassering av mindreårige etter barnevernloven §4-24(2) jf Rt-2003-1827 og inndragning av førerkort etter veitrafikkloven §33 nr. 2 jf Rt-2002-1216.

Selv om problemstillingen er den samme og avgjørelsene som har kommet fra EMD kan ha overføringsverdi til flere rettsområder, krever problemstillingen en dypere analyse av det enkelte rettsområde for å identifisere vilkårene for administrativ reaksjon og hvilken betydning de har for anvendelsen av TP 7-4. Jeg avgrenser problemstillingen til tilleggsskatt etter lov om ligningsforvaltning⁵ og tilleggsavgift etter lov om merverdiavgift.⁶ Årsaken er at disse temaene årlig utgjør et stort antall administrative reaksjoner som kan ha en stoppende virkning på ordinær straffesak, og omvendt. Reglene

⁴ Den Europeiske Menneskerettighetsdomstolen i Strasbourg

⁵ Lov-1980-06-13-24

⁶ Lov-1969-06-19-66

har også likhetstrekk. Det er etter hvert også blitt en rikholdig rettspraksis som illustrerer betydningen av problemstillingen.

TP 7-4 ligner FN konvensjonen om sosiale og politiske rettigheter av 1966 artikkel 14 (7). FN konvensjonen har begrenset betydning i forhold til TP 7-4 fordi Norge tok forbehold ved ratifikasjonen. Det prinsipielle innhold er det samme. Den praktiske betydningen av TP 7-4 overskygger SP og vil derfor ikke bli behandlet nærmere i oppgaven.

2 Rettskildesituasjon – metode

2.1 Innledning

Oppgaven reiser flere spesielle metodespørsmål. Siden oppgaven dreier seg om norsk rett, vil jeg anvende norsk metode på de konkrete problemstillingene. Mange av problemstillingene nødvendiggjør likevel bruk av EMDs metode slik den er utviklet i praksis fordi Høyesterett har avgjort at norske rettsanvendere i stor grad er bundet av EMDs metode ved fortolkningen av EMK med tilleggsprotokoller, jf pkt 2.2.⁷

Rundskriv i form av instruksjer og direktiver reiser spesielle rettskildemessige spørsmål for temaet. På grunn av usikkerheten som har rådet, har ligningsmyndighetenes og politiets arbeid i etterkant av rettsskapende plenumsavgjørelser vært avhengige av retningslinjer. Disse har vært utarbeidet av skattedirektoratet og riksadvokaten. Instruksjer vil være praksisdannende, men kan ikke tillegges særlig vekt før de er uttrykk for en konsekvent, ensartet praksis som har pågått over lengre tid.⁸ Instruksen i seg selv er ikke presedensskapende.

På grunn av et prekært behov for rettsavklaring var det nødvendig med en uttømmende tolkning av Høyesteretts avgjørelser for å skape et verktøy som forvaltningen kunne

⁷ Jf Rt-2000-996

⁸ Eckhoff, Torstein. Rettskildelære. 5. utg. ved Jan Helgesen side 233, Oslo 2000

benytte seg av i praksis. Kildene gir altså svar på flere problemstillinger som Høyesterett ikke entydig hadde tatt stilling til.

Videre har tilleggsskattutvalget i NOU-2003-7 Tilleggsskatt m.m. vurdert rettstilstanden og konsekvenser for forvaltningen og forslag til lovendringer. Utredningen har ikke resultert i lovendring og kan da best kategoriseres som "etterarbeid". Kilden tar for seg mange av de problemstillingene som reiser seg ved anvendelsen av TP 7-4, herunder tolkninger av Høyesteretts praksis.

I Rt-2006-1409 kom retten med følgende uttalelse om vekten av både utredningen og instruks: "Uttalelser i utredninger og fra forvaltningen kort tid etter at Høyesteretts plenumsavgjørelser forelå i 2002, kan ikke binde Høyesterett ved fortolkning og anvendelse av norske regler om 30 % tilleggsskatt og straff for skattesvik."

Etterarbeider har generelt liten vekt. Som Høyesteretts praksis viser gjelder det spesielt ved anvendelsen av TP 7-4 der praksis ikke er klar. Kildene virker illustrerende for ligningsmyndighetenes forståelse av praksis og problemene det har medført, selv om de ikke har særlig vekt som rettskilde.

2.2 EMDs metode

Ved vedtakelsen av TP 7-4 var det ikke klart at protokollen skulle få den betydningen som den etter hvert fikk for nasjonal rett i mange stater. Utviklingen av dobbeltstrafforbudet er et eksempel på vanskelige rettspolitiske problemstillinger som reiser seg ved ratifikasjon av traktater. For det første er forarbeidet med en konvensjonstekst vanskelig å enes om når mange stater skal samordne sine rettsområder, og tydelig se konsekvensene av å ratifisere. Explanatory reports og referat fra traktatmøter kan være veiledende, men også villedende. For TP 7-4 er forarbeidet kun på en side, og møtetreferater viser uenighet om rekkevidde og innhold. Av Wienkonvensjonen art. 32 følger det at forarbeidene kan benyttes som supplement til ordlyden hvis de bekrefter ordlyden, jf også Bankovic m.fl. mot Belgia m.fl. (52207/99-12.12.2001). At stater kan ta eksplisitte forbehold eller kun ratifisere deler av konvensjonen skaper nye tolkningsproblemer.

EMDs tolkningsmetode har vært problematisk for norske rettsanvendere. Når metoden er annerledes enn den nasjonale vil det oppstå motstrid dersom metodebruken er avgjørende for resultatet. Jeg vil her først kort gi uttrykk for generell metode. Deretter vil jeg kort vise hvordan Høyesterett har anvendt EMDs metode. Formålet er å få frem hva som særlig har vært problematisk ved anvendelsen TP 7-4, ikke en uttømmende metodisk fremstilling.

EMK med tilleggsprotokoller skal tolkes; "in good faith, in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose" jf Wienkonvensjonen av 1969 art. 31. Betydningen er godt fremstilt av Harris m. fl⁹: "It follows from the emphasis placed upon the "object and purpose" of the Convention that it must be given a dynamic or evolutive interpretation. (...) However, as in national law the line between judicial interpretation and legislation can be a difficult one to draw, particularly in the case of generally worded provisions. Decisions can be seen either as instances of judicial creativity that move the Convention into distinct areas beyond its intended domain or as the elaboration of rights that are already protected." Det er altså rom for en dynamisk tolkning slik at konvensjonen kommer til anvendelse der det er behov for konvensjonsbeskyttelse. Dette må gjelde uavhengig av nasjonal rettstradisjon. Utviklingen av TP 7-4 er et eksempel på en dynamisk og rettsutviklende tolkning av konvensjonstekst.

Høyesterett har etter vedtakelsen av menneskerettighetsloven¹⁰ gitt menneskerettigheter forrang fremfor norsk lov ved motstrid. Det er først og fremst EMD som skal stå for utviklingen av konvensjonen.¹¹

Dobbeltstraffproblematikken i Norge viser hvordan Høyesteretts anvendelse av EMDs metode på norsk rett skaper usikkerhet og uheldige konsekvenser for praktisk

⁹ Harris/O'Boyle/Warbrick, Law of the European Convention of Human Rights

¹⁰ LOV-1999-05-21-30

¹¹ Rt-2002-557

rettsanvendelse. Særlig problematisk er Høyesteretts tolkninger av avgjørelser fra EMD og forvaltningens tolkning av avgjørelsene.

Nå er det selvsagt lett å være etterpåklok i lys av rettsutviklingen, men det er ikke til å komme fra at den utviklingen som har forekommet på tilleggsskatt og tilleggsavgift har hatt uheldige konsekvenser for forvaltningen. Høyesterett selv advarte mot en slik utvikling i Rt-2000-996: ”Dersom norske domstoler skulle være like dynamiske i sin fortolkning av EMK som det EMD er, ville man kunne risikere at norske domstoler i enkelte tilfeller går lenger enn det som er nødvendig i forhold til EMK. Dette vil kunne legge et unødvendig bånd på norsk lovgivningsmyndighet.”

Det virker som EMD ved tolkningen av TP 7-4 bryter med hva som tidligere ble antatt å være grensene for EMDs tolkningsmetode jf Rt-2002-557(mindretall) og Johnston mot Irland (9697/82-18.12.1986): ”It is true that the Convention and its Protocols must be interpreted in the light of present-day conditions. ... However, the Court cannot, by means of an evolutive interpretation, derive from these instruments a right that was not included therein at the outset. This is particularly so here, where the omission was deliberate.” En klar ordlyd begrenser altså en dynamisk fortolkning.

For nasjonal rett kan det være farlig å benytte en tilsvarende metode uten å ha klare holdepunkter for hva som faktisk er innholdet i, og rekkevidden av, EMDs avgjørelser. Det var nettopp av den grunn ”klarhetsprinsippet” lenge hadde en sentral rolle ved norsk anvendelse av EMK. Høyesteretts metode og anvendelse av TP 7-4 er forsvart i Rt-2003-359: ”Det står for meg klart at forbudet mot gjentatt forfølgning i TP 7-4 har vært gjenstand for avklaring og utvikling gjennom rettspraksis, nasjonalt og internasjonalt. I den sakstype som her behandles, har vi befunnet oss i et usikkert grenseområde for bestemmelsen. (..) Det har vært en utvikling i tolkningsmetode med hensyn til forholdet mellom norske prosessregler på strafferettens område og regler som bygger på konvensjonen - herunder forbudet mot gjentatt forfølgning i Protokoll 7 artikkel 4 nr. 1. Menneskerettsloven har vært en viktig tolkningsfaktor i utviklingen. Forståelsen av bestemmelsen i konvensjonen har vært gjenstand for en vesentlig utvikling etter vedtakelsen, og dette har skjedd så vel ved EMDs egen praksis som ved Høyesteretts praksis. (..) Gjeninnføring av en form for

klarhetsprinsipp ville kunne bli en utilsiktet konsekvens. Det ville være en lite ønskelig utvikling, også på bakgrunn av at det primært påhviler enkeltstatene - herunder domstolene - å sikre individets rettigheter.”

3 Tilleggsskatt etter ligningsloven §10-2

3.1 Innledning

Norge har tradisjonelt fulgt et tosporet reaksjonssystem i saker om skattesvik. I Skatteloven av 1911¹² kunne ligningsmyndighetene ilegge tilleggsskatt opptil 30 %. Systemet ble videreført ved sammenslåingen av by- og landskatteloven i 1975¹³, men med en økning av tilleggsskatten til 100 %. Ved lovbehandlingen av ligningsloven av 1980 ble satsen foreslått redusert til 30 %. Det tosporede system med straff og forhøyd tilleggsskatt for forsettelige eller grovt uaktsomme overtredelser skulle forlates.¹⁴ Reglene etter skatteloven av 1911 med endringer hadde et for lite effektivt bevistema og forskjellsbehandling fra kommune til kommune medførte legitimitetsproblemer. Lovgiver ønsket å straffeforfølge flere skattunndragelser strafferettslig. Det ble hevdet at offentlig påtale ville ha en større *preventiv* effekt enn ileggelse av tilleggsskatt i grove tilfeller. Videre var det ønskelig med en økt bruk av ordinær tilleggsskatt.¹⁵ Det ble også fremhevet at rettsvesenet var bedre egnet til å håndtere bevistema i de grovere sakene.

Endringen ble aldri vedtatt fordi det ville føre til en uhåndterlig økning i saksmengden for politiet. Loven forutsatte en betydelig ressursbevilgning som ikke var politisk aktuell. Det gamle systemet med 100 % tilleggsskatt med vilkår om subjektiv skyld ble derfor opprettholdt.

¹² LOV-1911-08-18-8(Opphevet)

¹³ LOV-1975-03-14-5(Opphevet)

¹⁴ Ot.prp.nr.29(1978-1979)

¹⁵ Ot.prp.nr.29(1978-1979)

Det ble etter hvert klart at det var et ytterligere behov for å klargjøre sanksjonssystemet og avhjelpe påtalemyndighet og rettsvesen. Ligningsloven fikk et system med forhøyd tilleggsskatt med inntil 30 %, totalt 60 %. Bakgrunnen for å skjerpe den administrative reaksjonen var en større preventiv effekt i de grovere unndragelsestilfellene.¹⁶ I forarbeidene understrekes det at lovendringen ikke skal tre isteden for straffeforfølgning i saker om grovere skattunndragelse, men at administrative og strafferettslige reaksjoner blir tilpasset hverandre. Fra Riksadvokaten ble det fremhevet at mindre skattesaker ikke kunne forventes å bli prioritert ved anmeldelse. Forarbeidene presiserer at straffverdige skatteunndragelser som tilsier straff ut over maksimumssatsen for tilleggsskatt *isteden* anmeldes til politiet.¹⁷ Praktiseringen av dette tosporede systemet medførte likevel at skattytere ble ilagt 60 % tilleggsskatt og straffeforfulgt, noe som etter hvert endte med flere plenumssaker i Høyesterett.

Rettslige reaksjonssystemer som deler ansvarsområde mellom administrative- og påtalekompetente myndigheter er ikke uvanlig i moderne, effektive rettsstater. Behovet for effektiv håndheving av rettsregler der saksmengden er svært stor gjør det nødvendig med en forenklet reaksjonsbehandling, selv om skyldkonstatering i et forvaltningsorgan prinsipielt er et rettsikkerhetsproblem.

Høyesterett har i Rt-2006-1409 klargjort innholdet av dobbeltstraffforbudet på rettsområdet. Avgjørelsen er et resultat av en lengre rettsutvikling. At det har vært fem *plenumsavgjørelser* med samme tema på seks og et halvt år viser behovet for rettsavklaringen og den usikre rettstilstanden ligningsmyndighetene måtte forholde seg til. Jeg vil ikke gå inn på en fullstendig sammenligning av avgjørelsene for å illustrere en mest mulig detaljert rettsutvikling. Selv om de første plenumsavgjørelsene var viktige for anvendelsen av TP 7-4 og den videre rettsutvikling, er flere av avgjørelsene ikke lenger gode for å illustrere gjeldende rett. På sentrale felt vil jeg gå nærmere inn i ”eldre” praksis

¹⁶ Ot.prp.nr 55(1985-1986)

¹⁷ Ot.prp.nr55(1985-1986)

for å illustrere rettsutvikling der det er nødvendig for å presisere gjeldende rett. Hensikten er å vise hva Høyesterett vektlegger ved anvendelsen av TP 7-4.

3.2 Lovhjemmel

Hjemmel for ileggelse av tilleggsskatt finnes i lignl. §10-2(1) og lyder:

”§10-2. Tilleggsskatt

1. Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal skattyteren ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Som skatt regnes i denne forbindelse også trygdeavgift.”
2. Har en skattyter unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, skal tilleggsskatten beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen. [..]”

”§10-4. Satser for tilleggsskatt

1. Tilleggsskatt skal i alminnelighet beregnes med 30 pst. Er handling som nevnt i §10-2 nr. 1 utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet, kan tilleggsskatt beregnes med inntil 60 pst.”

Tilleggsskatten må sees i sammenheng med spesialbestemmelsen om straff i kapittel 12:

”§12-1. Skattesvik

1. For skattesvik straffes den som forsettlig eller grovt uaktsomt.
 - a. gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, eller
 - b. utferdiger uriktig dokument når han forstår eller bør forstå at dokumentet er egnet som legitimasjon for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler, eller
 - c. - - -
 - d. på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov. ”

3.3 Ordinær tilleggsskatt

Ordinær tilleggsskatt ilegges ved brudd på opplysningsplikten ved levering av selvangivelsen, ved å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger jf lignl. §10-2 nr. 1, eller ved unnlatt innlevering jf lignl. §10-2 nr. 2. Spørsmålet om tilleggsskatten får negativ materiell rettskraft blir den samme for mangelfulle opplysninger og unnlatt innlevering. Dette er fordi bestemmelsene forfølger samme formål jf Rt-2006-1409(avsnitt 77).

3.4 Ordinær tilleggsskatt sperrer ikke for påfølgende straffesak

Nedenfor vil jeg gjøre rede for de vilkår som følger av TP 7-4 og vise hvorfor ordinær tilleggsskatt ikke sperrer for påfølgende straffesak. Systematisk er det en gjennomgang av vilkårene slik de følger av ordlyden og er utformet av EMD. Under hvert vilkår vil jeg vise hvordan norsk rett anvender TP 7-4 og praksis fra EMD på tilleggsskatt.

3.4.1 Avgjørelsen må gjelde en straffesak

For at to reaksjoner skal komme i konflikt må de være ”criminal proceedings in accordance with the law and penal procedure of that state” jf TP 7-4. Straffeprosessloven §51 er i norsk rett tradisjonelt begrenset til sanksjoner som er klassifisert som straff jf strl. §15 følgende, eller som behandles i straffeprosessuelle former.¹⁸ Tilleggsskatt er ikke tradisjonelt blant disse.

EMD kom i Bendenounsaken (12547/86-24.02.1994) til at tilleggsskatt etter den franske skatteloven var en straffesiktelse (”criminal charge”), slik at EMK art. 6 nr. 1 kom til anvendelse. Tilleggsskatten etter det franske systemet ble også ilagt administrativt.

Nasjonal klassifisering var altså ikke avgjørende. EMD benyttet de vel omtalte ”Engel-kriteriene” som er en vurdering av den nasjonale klassifikasjonen av lovbruddet, karakteren av lovbruddet og innholdet og alvoret i sanksjonen. Avgjørelsens vekt i forhold til anvendelsen av TP 7-4 er avhengig av om ”criminal charge” også er ”criminal proceedings”. Altså om begrepene i de to artiklene er uttrykk med samme rettslige innhold.

¹⁸ Andenæs, Norsk straffeprosess, bind 1, 3. utg. Oslo 2000

I Rt-2000-996 ble daglig leder som ansvarlig for selskapet straffeforfulgt og ilagt tilleggsskatt. Retten kom til at et klart varsel fra ligningsmyndighetene, om at det er grunnlag for forhøyd tilleggsskatt, måtte anses som "criminal charge".

I Rt-2000-996 drøfter retten dobbeltstraff i et obiter dictum som kun gjelder straffeforfølgelse *etter* ileggelse av tilleggsskatt: "(...) Den reaksjon som utløser forbudet mot dobbeltstraff, må være ilagt i straffesaks former etter intern rett. Bestemmelsen er således ikke til hinder for at det for samme forhold først reageres med en administrativt fastsatt sanksjon av straffekarakter, for eksempel forhøyd tilleggsskatt, og deretter reises ordinær straffesak." Rettsoppfatningen ble opprettholdt i Rt-2001-85 som irettesatte lagmannsretten for å ha fraveket Bøhlersaken: "Etter norsk rett er det *selvsagt* utelukket å tillegge ligningsmyndighetenes vedtak om tilleggsskatt rettskraftsvirkning i forhold til en senere straffesak."

Høyesterett endret oppfatning i Rt-2002-557. Saken gjaldt to personer A og B. A var ilagt tilleggsskatt og hadde betalt denne. Deretter ble han tiltalt. B var ilagt tilleggsskatt, men klagen ikke avgjort i påvente av straffesaken. Straffesakene ble avvist. Retten fant ikke at "criminal proceedings" begrenses til avgjørelser truffet i samsvar med norsk rettergangsordning. Retten la vekt på hensynet til sammenheng i regelfortolkningen i konvensjonen og ordlyd. Det var imidlertid ikke sikkert at begrepene er sammenfallende fordi artiklene har ulike formål: "Det er mulig at de ulike formålene kan tilsi at grensen for hva som er "criminal charge" etter EMK art. 6 ikke fullt ut kan samsvare med de overtredelser hvor behandlingen utgjør "criminal proceedings" i forhold til artikkel 4 i Protokoll 7." EMD hadde ikke tatt uttrykkelig stilling til spørsmålet. I kommisjonsrapporten av 19. mai 1994 (Gradingersaken) uttalte kommisjonen: "The Commission has already found (para. 44) above that the administrative criminal proceedings against the applicant determined a criminal charge within the meaning of Article 6 para. 1 (Art. 6-1) of the Convention. *It also, and for the same reasons, finds that they were "criminal proceedings" within the meaning of Article 4 of Protocol No. 7 (P7-4).*" EMD tok ikke stilling til uttalelsen i dommen.

I Goktan mot Frankrike (33402/96-02.07.2002) bekrefter EMD Høyesteretts fortolkning av straffeforfølgningsbegrepet. Saken gjaldt ileggelse av tollbot og straffeforfølgning. ”The court finds the imprisonment in default of payment of the customs fine was not ment of enforcing the fine, but a penalty, both within the meaning of Article 7 of the Convention and of Article 4 of Protocol No. 7. *The notion of what constitutes a “penalty” cannot vary from one Convention provision to another*”. Rt-2002-1271 gjaldt inndragning av gjenstander som Greenpeace hadde brukt i aksjoner mot en norsk borerigg. Høyesterett la til grunn at begrepene må tolkes synonymt.

Høyesteretts standpunkt i Rt-2002-1271 er ikke lenger uttrykk for gjeldene rett. I Storbråten mot Norge(12277/04-01.02.2007) og Mjelde mot Norge(11143/04-01.02.2007) argumenterte staten med at Engelkriteriene også må legges til grunn ved anvendelsen av TP 7-4, men at resultatet ikke nødvendigvis måtte bli det samme. Staten mente at det ikke var praksis fra EMD som forsvarte en tilsvarende tolkning av TP 7-4 som av EMK art. 6. Formålsbetraktninger slår ulikt ut ved anvendelsen av artiklene (jf Rt-2002-557). EMD uttalte: ”The notion (”criminal matter”) must be interpreted in the light of the general principles concerning the corresponding words ”criminal charge” and ”penalty” respectively in Articles 6 and 7 of the Convention. (..) Hence, the Court will have regards to such factors as the legal classification of the offence under national law; the nature of the offence; the national legal characterisation of the measure; its purpose, nature and degree of severity; whether the measure was *imposed following conviction* for a criminal offence and the procedures involved in the *making and implementation* of the measure. This is a *wider* range of criteria so-called “Engel criteria” formulated with refrence to Article 6 of the Convention”.¹⁹

Selv om begrepene ikke skal tolkes identisk viser Rosenquist mot Sverige(60619/00-14.09.2004)²⁰ og Rt-2006-1409 klart at tolkningen av tilleggsskatt er criminal proceedings.

¹⁹ Jf Nilsson mot Sverige(733661/01-13.12.2005)

²⁰ Jf Janosevic mot Sverige(34619/97-23.07.2002), VästbergaTaxiAktiebolag & Vulic mot Sverige(36985/97-23.07.2002) og Manasson mot Sverige(41265/98-08.04.2003)

3.4.2 Rettssubjektet må være endelig frikjent eller domfelt for straffbar handling

For at forfølgning nummer en skal gis negativ materiell rettskraft må siktede være "finally acquitted or convicted (...) for an offence".

En dom eller frifinnelse gis etter norsk rett negativ materiell rettskraft jf strprl. §51 jf strprl. §50. Ut fra formålsbetraktninger er det naturlig at forvaltningsvedtak får rettskraftvirkning på samme måte for vedtak som innebærer en straffsiktelse jf Rt-2002-557: "Uansett gir det i høy grad mening å snakke om et endelig ligningsvedtak, herunder endelig vedtak om forhøyd tilleggsskatt, når skattyteren er avskåret fra å angripe dette." Et endelig vedtak får langt på vei samme virkning som om det forelå rettskraftig dom eller vedtatt forelegg jf strprl. §51(1) jf brev fra riksadvokaten.²¹

Avgjørelser av domstolen er endelige når fristen for å benytte ordinære rettsmidler er utløpt eller, hvis rettsmiddel er benyttet, når rettsmiddelinstansen har truffet avgjørelse og fristen for å angripe rettsmiddelinstansens avgjørelse med ordinære rettsmidler er utløpt.²² I

"explanatory report" til TP 7-4 er rettskraftstidspunktet når saken har oppnådd "res judicata": "This is the case when it is irrevocable, that is to say when no further ordinary remedies are available or when the parties have exhausted such remedies or have permitted the time-limit to expire without availing themselves of them."²³

Et problem er imidlertid at vurderingsprosessen av en sak i et forvaltningsorgan skiller seg fra prosessen i en straffesak. Det er ikke innlysende hvordan den autonome fortolkningen av straffebegrepet skal gis anvendelse på et rettsfelt som ikke har tilsvarende prosessuelle regler som straffeprosessloven. Skattyteren har ikke det samme vernet etter ligningsloven som en siktet har etter straffeprosessloven. I tillegg kan et ligningsvedtak starte med klage og avsluttes med domstolsbehandling jf lignl. kapittel 11. Først ved domstolsbehandling kommer prosessreglene til anvendelse. Spørsmålet blir da om anledningen til å reise søksmål påvirker rettskraftstidspunktet jf pkt. 3.4.2.1.

²¹ 28.06.02-Ra02-195TGM/HPJ/gek320

²² Skoghøy, Jens Edvin, forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i Den Europeiske Menneskerettskonvensjon Protokoll 7 artikkel 4 nr 1 ("ne bis in idem"), TFR-2003-1 kap.2.4

²³ Explanatory report avsnitt 22

Det er heller ikke gitt at et negativt og et positivt vedtak følger samme former. Det er ikke sikkert at det foretas et formelt vedtak om "henleggelse" av spørsmålet om tilleggsskatt skal ilegges på ligningskontoret, for deretter å opplyse skattyter om dette. Hovedregelen i norsk rett er at også henleggelse og påtaleunntatelse får negativ materiell rettskraft. Dette følger av strprl. §74. TP 7-4 har ikke en tilsvarende regel. Det har ikke vært et "siktelsesbegrep" i skatteretten. Spørsmålet blir da *når* et vedtak om henleggelse får rettskraft og hvilken betydning det har for dobbeltforfølgning.

3.4.2.1 Endelig avgjørelse

Spørsmålet i det følgende blir når vedtak om tilleggsskatt får formell rettskraft. Det er ikke et krav om at begge sanksjonssystemene må være uttømt for at det skal foreligge "endelig" domfellelse eller frifinnelse jf Rt-2002-467. Det følger videre av Rt-2002-557 at utgangspunktet for når rettskraft foreligger er norske regler, men samtidig kan norske regler ikke være avgjørende for omfanget av vernet mot dobbeltforfølgning. Videre tar retten ikke stilling til om "vedtaket er endelig når klagemulighet og klagefrist er utløpt, eller om også fristen for å anlegge søksmål må være ute, eventuelt at et anlagt søksmål må være brakt frem til rettskraftig dom." Riksadvokaten kommenterer dommen i brev til Økokrim:

"Riksadvokaten er likevel tilbøyelig til å anta at dette [rettskrafttidspunktet] må være når forvaltningsorganet har truffet vedtaket om tilleggsskatt dersom dette ikke er påklaget og i klagetilfellene når klageinstansen har avgjort saken. Selv om flertallet i Rt-2002-557 (på side 570) holder åpent spørsmålet om også fristen til å reise søksmål må være ute, eventuelt at et anlagt søksmål må være brakt frem til rettskraftig dom, mener riksadvokaten at de beste grunner taler for at rettskrafttidspunktet for en administrativ sanksjon ikke påvirkes av om det gjelder en søksmålsfrist eller om søksmål faktisk er reist. Dette synes best å ivareta de hensyn P7-4 skal beskytte."²⁴

²⁴ 25.04.03-Ra02-195HPJ/iso320

Høyesterettsdommer Skoghøy er enig med Riksadvokaten.²⁵ Han mener TP 7-4 blir mer effektiv dersom rettskraften inntreffer når fristen for forvaltningsklage er utløpt. I tillegg er det prinsipielt i tråd med "res judicata". Innvendingen er at res judicata er myntet på en prosess som har ett "ledd", altså prøving av saken for domstolen, ikke en forvaltningsrettslig prøving. Det blir da et spørsmål i hvilken grad straffeprosessens regler skal anvendes på "forvaltningsprosess". Når en administrativ straff blir betegnet som en straffsiktelse vil det være nærliggende at rettskraftsreglene også blir tolket analogisk, herunder prinsippet om "res judicata".

Et hovedformål med rettskraft er at den som er utsatt for straffeforfølgning har en beskyttelsesverdig interesse i å legge saken bak seg. Hvis den domfelte ønsker å prøve avgjørelsen på nytt, kan myndighetene utvide forfølgningen ved ny behandling.

Endringsreglene i lignl. kap 9 kan ikke utelukke rettskraft. Til gunst for skattyter kan ligningen endres inntil 10 år jf lignl. §9-6 nr. 1, men kun 3 år ved skjønnsligning basert på riktig faktum jf §9-6 nr. 2. Ligningen kan endres til skattyterens ugunst inntil 2 år etter ligningen jf lignl. §9-6 nr. 3. Den store mengden faktisk informasjon som må behandles for å utføre ligningen medfører nødvendigvis feil som kan føre til uriktige ligninger eller forbigåelser jf lignl. §9-1. Endringsmulighet når ny data foreligger må kunne godtas innenfor forholdsvis romslige grenser for at ligningen skal bli så riktig som overhodet mulig. Endring av ligning uten klage bærer preg av å være gjenopptakelsesgrunner jf Isaksen mot Norge(13596/02-02.10.2003) jf nedenfor om subjektive vilkår. En gjenopptakelse er et unntak fra rettskraftsprinsippet og følger også av ordlyden i TP 7-4 nr. 2.

Når det gjelder henleggelse må det kreves en form for anklage fra ligningsmyndighetene for at det skal foreligge en "straffanklage". "Criminal charge" er omfattet av den autonome tolkningen og nasjonal forståelse av begrepet trenger derfor ikke være avgjørende. I Rt-2000-996 kom retten til at ordinære kontrolltiltak ikke er tilstrekkelig; "Det kreves noe

²⁵ Skoghøy op.cit. kap.2.4

mer, nemlig at vedkommende myndighet underretter om at en administrativ reaksjon av strafferettslig karakter etter artikkel 6 kan være aktuelt for nærmere angitte overtredelser som skattyteren anses for å ha begått.”

Skattyter må varsles og få mulighet til å uttale seg før tilleggsskatt ilegges jf lignl. §10-2 nr. 5. Retten la i Rt-2000-996 til grunn at et slikt varsel kunne innebære en straffsiktelse: ”Det avhenger etter min mening av om det framgår av varselet at det etter likningsmyndighetenes foreløpige vurdering gjelder forsettlig eller grovt uaktsomt forhold og at likningsmyndighetene overveier å ilegge forhøyd tilleggsskatt”. I Rt-2006-1409 legger Høyesterett stor vekt på subjektiv skyld ved vurderingen av om tilleggsskatt og skattesvik er samme forhold. Som det fremgår av drøftelsen om subjektive vilkår nedenfor er ikke lenger varselet slik det fremstår for skattyteren som er avgjørende, men det endelige vedtaket om illeggelse av tilleggsskatt.

Når det først foreligger en siktelse må beslutningen om henleggelse på samme måte som siktelsen bli meddelt til siktede for å få rettskraft som en frifinnelse. Et formelt prosesssystem er avhengig av varsler for å beregne frister. Uten meddelelse vil etterbeviseligheten av vedtakets innhold være svekket.

Endring i ligning jf lignl. kapittel 9 kan på samme måte som for positivt vedtak ikke forhindre at en henleggelse blir rettskraftig. I realiteten vil en endring av ligningen være en gjenopptakelse på bakgrunn av nye fakta.

Et annet spørsmål er om en henleggelse etter norsk straffeprosess har den samme sperrende virkning som en frifinnelse. Spørsmålet var oppe i Rt-2006-1563. I saken var en person av lagmannsretten dømt for overtredelse av strl. §228(1). Saken ble opprinnelig henlagt etter bevisets stilling, men da personen ble anmeldt på nytt, og politiet fikk innsyn i fornærmedes legejournal ble henleggelsen omgjort jf strprl. §75(2). Det var ikke tvil om at vilkårene for gjenopptakelse i strprl. §74 var oppfylt. Spørsmålet var om omgjøringen av henleggelsen var i strid med TP 7-4. I avgjørelsen viser retten til Wassdahl mot Sverige (36619/03-29.11.2005). I saken ble Wassdahl først ilagt tilleggsskatt for mangelfulle skatteopplysninger. Vedtaket ble brakt inn for retten, men før avgjørelse i første instans

innledet politiet etterforskning. Beslutningen ble omgjort. Wassdahl mente han ikke kunne dømmes i saken om tilleggsskatt fordi omgjøringen måtte likestilles med en henleggelse, som etter Wassdahls syn måtte likestilles med "finally acquitted" i TP 7-4. EMD fant at det ikke var brudd på TP 7-4: "It can not be said that the applicant has been finally acquitted as no court of law has ruled on the matter and the investigation, theoretically, could be reopened. Consequently, the applicant cannot claim to have been punished twice."

Videre viste retten til Sundquist mot Finland (75602/01-22.11.2005). Straffesaken mot Sundquist var først henlagt, deretter gjenopptatt av overordnet påtalemyndighet på bakgrunn av samme bevis. EMD viste i saken til forarbeidene og begrepet "final" og uttalte: "The domestic legal system does not regard decisions not to prosecute as "final". Accordingly, the Prosecutor General's decision to prosecute the applicant and the following conviction did not amount to new proceedings falling under the sphere of Article 4 of Protocol No. 7." I sakene fikk altså verken omgjøring av etterforskning eller omgjøring av henleggelse samme virkning som en frifinnende dom.

I tillegg til EMDs avgjørelser la Høyesterett vekt på at det ikke gjelder noen frister for å gjenoppta henlagt sak og at det er nok med bevis av vekt jf strprl. §74. Retten mente derfor at en henleggelse har et mindre definitivt preg enn en dom. Førstvoterende konkluderer ikke i spørsmålet fordi vilkårene for gjenopptakelse etter TP 7-4 nr. 2 uansett var oppfylt. Obiter dictumet må anses som sterkt. Høyesterett viser til at det foreligger rettskilder som *klart* går i retning av at en henleggelse etter norsk straffeprosess ikke likestilles med frifinnelse.

I saken begrunner Høyesterett et viktig poeng ved gjenopptakelse. TP 7-4s krav til gjenopptakelse er "nye bevis". Det er opp til nasjonal lovgivning å fastsette utgangspunktet for hva som kreves av nye bevis.

3.4.2.2 Ny forfølgning av samme handling

TP 7-4 forbyr både at en blir *straffet* på nytt, og at en blir *straffeforfulgt* på nytt jf Franz Fischer mot Østerrike (37950/97-29.05.2001): "The Court observes that the wording of Article 4 of Protocol No. 7 does not refer to the same offence, but rather to trial and punishment *again* for an offence for which the applicant has already been finally acquitted or convicted". Det er det samme hvilken av to eller flere reaksjoner som kommer først, hvis de andre vilkårene er oppfylt jf Franz Fischer: "The question whether or not the non bis in idem principle is violated concerns the relationship between the two offences at issue and can, therefore, not depend on the order in which the respective proceedings are conducted." I Rt-2002-557 sier Høyesterett at begrunnelsen gjelder i like stor grad for tilleggsskatt. Problem oppstår når prosessen blir delt opp slik at avgjørelsene treffes av forskjellige organer til ulike tidspunkt. Spørsmålet blir om avgjørelsene i det hele tatt må ansees som separate i materiell forstand og hvilke praktiske formelle løsninger som kan aksepteres.

3.4.2.3 Fortsatt forfølgning av samme handling

Hvis domfelte i forbindelse med en straffesak får mulighet til å bestride faktiske og rettslige sider av etterfølgende forvaltningsvedtak vil ikke forvaltningsvedtaket være i strid med TP 7-4 jf Malige mot Frankrike (27812/95-23.09.1998) og Rt-2000-996. Prosessen vil da være samlet, mens reaksjonen skjer i etapper.

Rt-2002-1216 gjaldt en tiltalt som først ble straffet etter veitrafikkloven §22 (2) og deretter fikk inndratt førerkortet etter veitrafikkloven §33 nr. 2.²⁶ Høyesterett uttaler om forfølgningsspørsmålet: "Systemet er nettopp at inndragningen er en direkte følge av straffedommen. Det kan derfor hevdes at det i disse sakene aldri er spørsmål om en gjentakelse av prosessen. Videre må inndragning av førerkortet anses som "part of the sentencing process which follows upon the conviction", som det heter i Philips mot UK (41087/98-05.07.2001)." Poenget blir derfor at så lenge forvaltningsavgjørelsen er en del

²⁶ LOV-1965-06-18-4

av reaksjonsfastsettelsen er det ikke noen ny forfølgning, men en fortsatt forfølgning i flere etapper. Avgjørelsen forutsatte at skyldspørsmålet ikke ble prøvet på nytt.

Tilleggsskatten er gjenstand for en selvstendig vurdering. Det er ingen forutsetning at tilleggsskatt ilegges som følge av straffedom eller omvendt. 60 % tilleggsskatt er et alternativ til straffeforfølgning jf Rt-2006-1409. I praksis er det imidlertid vanskelig å forestille seg at 30 % tilleggsskatt ikke blir ilagt når skattyteren først er dømt for skattesvik. På den annen side vil ligningsmyndighetene kunne gjøre vedtak om 30 % tilleggsskatt før anmeldelse og eventuell straffeforfølgning (jf. konklusjon nedenfor). Det gjøres da et formelt vedtak med en selvstendig bevisprøving som får rettskraft og som dermed er endelig avgjort uten å bli gjort gjenstand for fortsatt prøvelse i påfølgende straffesak, selv om det gjelder samme handling. Et viktig poeng også i denne sammenheng er at spørsmålet om skyld først blir prøvet i straffesaken når det gjelder alminnelig tilleggsskatt. Selv om en kan argumentere for at 30 % tilleggsskatt og straffeforfølgning er "fortsatt forfølgning" er spørsmålet ikke særlig praktisk relevant siden reaksjonene ikke er "samme forhold" jf nedenfor.

Videre vil ikke en prøvning av skyldspørsmålet nødvendigvis være avgjørende fordi EMD i nyere praksis aksepterer en viss adgang til å ilegge en ny sanksjon, selv om skyldspørsmålet blir prøvet på nytt. Forutsetningen for fortsatt forfølgning slik det ble presentert i Rt-2002-1216 er derfor ikke lenger intakt.

3.4.2.4 Parallell forfølgning av samme handling

Som nevnt gjelder forbudet mot dobbeltstraff også dobbel forfølgning. En naturlig forståelse av ordlyden skulle da tilsi at hvis en forfølgning først er innledet sperrer den pågående forfølgningen for innledning av en parallell forfølgning. R.T mot Sveits (31982/96-30.05.2000) åpner imidlertid for parallell forfølgning. I saken ble R.T. tatt i promillekontroll. Han fikk inndratt førerkortet av vegtrafikkmyndighetene og ble i tillegg ilagt bot og betinget fengsel 28 dager senere. EMD kom til at en slik parallell forfølgning ikke var i strid med TP 7-4; "In the present case the Court notes that the Swiss authorities were merely determining the three different sanctions envisage by law for such an offence,

namely a prison sentence, a fine, and the withdrawal of the driving licence. These sanctions were issued at the same time by two different authorities.” Samtidig kan ut fra denne avgjørelsen ikke tas bokstavelig, når det faktisk var 28 dager mellom reaksjonene. Videre er det klart at TP 7-4 ikke forbyr parallell forfølgning. Spørsmålet er i hvilken grad parallell forfølgning godtas, så lenge det ikke er gjort endelig vedtak i noen av sakene. Med andre ord hvordan manglende rettskraft i et spor påvirker forfølgning i et nytt spor.

I Rt-2002-557 var spørsmålet oppe. Flertallet ga ikke påtalemyndigheten medhold i at det var tilstrekkelig at forfølgning nummer to måtte være satt i gang før forfølgning nummer en var ferdig. ”Overlapping” av saksgangene var ikke nok. Retten begrunner dette med at det ville medføre et meget svakt vern mot dobbeltforfølgning og bryte med forutsetningene i Gradinger- og Fischerdommen. Formålsbetraktninger trekker også i retning av at TP 7-4 avskjærer en ny forfølgning uavhengig av når forfølgning nummer en er rettskraftig. I Sailer mot Østerrike (38237/97-06.06.2002) ble Sailer først ilagt bot for promillekjøring og deretter straffedømt for uaktsom skadeforvoldelse. Straffeforfølgningen ble påbegynt *før* bøteleggelsen for promillekjøring, men EMD kom likevel til at det var i strid med TP 7-4. Dette tyder på at flertallets avgjørelse i Rt-2002-557 var riktig.

I Rt-2002-557 ville ikke flertallet ta stilling til om sak en kunne fortsette, hvis det var gjort vedtak i første instans i sak to før sak en var endelig avgjort. Mindretallet på 5 av dommerne uttalte uten nærmere begrunnelse at det følger av R.T. saken at ”forbudet mot dobbeltstraff ikke kommer til anvendelse i tilfeller hvor den nye eller parallelle forfølgning har kommet så langt at det er truffet vedtak om sanksjon i første instans før den sperrende avgjørelse ble rettskraftig.” Argumentasjonen må være at vedkommende i sak to ikke blir ”tried again” så lenge sak en mangler rettskraft. TP 7-4 er en rettskraftsregel, ikke en regel om litispendens. En slik tolkning har muligens støtte i R.T. saken, men ikke i ordlyd og formål. Et sterkt motargument er at selv om skattyteren ikke er straffeforfulgt på nytt, er han *straffet* for et forhold som allerede er avgjort. Da følger det av R.T. saken at straffen også må være ilagt på samme tid. Samtidighetskravets vide ramme passer dårlig med tradisjonell rettskraftslære. Så lenge det ikke er noen automatikk i at en reaksjon blir

forfulgt av en annen (fortsatt forfølgning), kan en rettskraftig avgjørelse ikke innebære at reaksjon to også får rettskraft.

I Rt-2002-497 viser retten til førstvoterendes votum i Rt-2002-557 (avsagt samme dag), men tok ikke stilling til mindretallets vurdering: ”Selv om man skulle legge til grunn at forbudet mot dobbeltstraff ikke kommer til anvendelse i tilfeller hvor den nye eller parallelle forfølgning har kommet så langt at det er truffet vedtak om sanksjon i første instans før den sperrende avgjørelsen ble rettskraftig, kan vedtaket om forhøyd tilleggsskatt etter dette ikke opprettholdes for de forhold som var omfattet av straffesaken.” I saken var vedtaket om tilleggsskatt foretatt etter at straffesaken var rettskraftig. Høyesterett viser her en noe større åpenhet for mindretallets syn, men rettstilstanden var usikker.

I Nilsson mot Sverige (73661/01-13.12.2005) klargjorde EMD grensen mellom parallell og gjentatt forfølgning. Nilsson ble først idømt samfunnstjeneste for promillekjøring. Deretter fikk han inndratt førerkortet etter at dommen mot ham ble rettskraftig. EMD kom som i R.T. saken til avvisning: ”While the different sanctions were imposed by two different authorities in different proceedings, there was nevertheless a *sufficiently close connection* between them, *in substance and in time*, to consider the withdrawal to be part of the sanctions under Swedish law for the offences of aggravated drunken driving and unlawful driving.” Saken ga et helt nytt vurderingsgrunnlag for gjentakelse av forfølgning. Saken er vurdert av Høyesterett i Rt-2006-1498. Saken gjaldt to fiskebåtsskipper som ble bøtelagt for unnlatt fangstdagbokføring. Rederiet fikk fisketillatelsen inndratt. I tillegg ble den ulovlige fangsten inndratt. Høyesterett kom på bakgrunn av vilkåret oppstilt i Nilsson mot Sverige til at inndragningen ikke var i strid med TP 7-4 fordi det var tidsmessig og saklig sammenheng mellom sanksjonene. Generelt finner Høyesterett at EMD tolker TP 7-4 dit hen at det er en viss adgang til å ilegge forskjellige sanksjoner i forskjellige prosesser selv om skyldspørsmålet prøves på nytt. Som en følge av de nye vilkårene EMD la frem i Nilssonsaken fant retten også at mindretallets vurdering av R.T. saken i Rt-2002-557 ikke får avgjørende betydning: ”Etter min mening gir EMDs praksis ikke grunnlag for å oppstille som vilkår for fortsatt forfølgning at det er truffet avgjørelse i første instans i den

saken som skal fortsette, før avgjørelsen i den andre saken ble rettskraftig.” Som Høyesterett påpeker skaper en slik skjønnspreget rettslig standard avgrensningsproblemer. Videre fant retten at Rt-2002-557 ikke er i strid med EMDs praksis. Retten begrunner det med at parallell forfølgning ikke var et hovedspørsmål i saken og at saksforholdet stod i en annen stilling. Den tidsmessige sammenhengen mellom sanksjonene var til dels annerledes og saken gjaldt ”tilfeller hvor muligheten for å lage et lovmessig opplegg hvor sanksjonene ilegges i samme sak er tilstede.” Begrunnelsen virker noe enkel, men må sees i sammenheng med rettsutviklingen og spesielt i forhold til en eventuell gjenopptakelsessak.

Prinsippet om ”res judicata” samt ordlyd og formål i TP 7-4 går i retning av en streng formell regel som avskjærer flere prosesser som følge av samme handling. EMDs praksis viser imidlertid at både fortsatt- og parallell forfølgning i en viss utstrekning ikke er i strid med TP 7-4.

3.4.3 Avgjørelsen må gjelde samme forhold

Det sentrale vilkåret er hvilke straffebud som representerer straff for ”same offence”. Den første problemstillingen er hvilken norm som skal anvendes. Videre blir det spørsmål om hvilke momenter som må tillegges vekt ved anvendelsen av normen.

3.4.3.1 ”Same essential elements” eller ”same conduct”?

I Norge er spørsmålet om det er snakk om sammenstøt av straffbare handlinger og straffebestemmelser tradisjonelt et konkurrensproblem. Den alminnelige lære er at man står overfor samme straffbare forhold hvis de faktiske handlinger er de samme, og straffebudene verner samme interesser.²⁷ Interessevurderingen består av en helhetsvurdering av om det er private eller offentlige interesser, formål og det objektive gjerningsinnholdets karakter. For at TP 7-4 skal komme til anvendelse må det også dreie seg om samme faktiske handling jf for eksempel Gradinger mot Østerrike (15963/90-

²⁷ Andenæs, op cit side 345

23.10.1995): "The Court is fully aware that the provisions in question differ not only as regards the designation of the offences but also, more importantly, as regards their *nature and purpose*. It further observes that the offence provided for in section 5 of the Road Traffic Act represents *only one aspect* of the offence punished under Article 81 para. 2 of the Criminal Code. Nevertheless, both impugned decisions were based on the *same conduct*. Accordingly there has been a breach of Article 4 of Protocol No. 7." Det vil da være nærliggende å anta at TP 7-4 ikke virker sperrende i typiske realkonkurrenstilfeller fordi det ikke vil være "same conduct". Det samme bør gjelde likeartet realkonkurrens. Ved fortsatt forbrytelse bør det samme argumentet innebære at det dreier seg om en handling. Det er imidlertid ingen avgjørelser fra EMD som bekrefter dette. Det kan også tenkes grensedragninger (særlig fortsatt forbrytelse) der EMD kan ha et annet syn på hva som utgjør en og flere handlinger.

Sakene som har vært prøvet i Høyesterett og EMD har typisk vært idealkonkurrenstilfeller. Her skiller EMDs konkurrensvurdering seg fra den tradisjonelle norske ved at handlingene ikke må skille seg "in their essential elements" jf Franz Fischer og Rt-2002-557. Høyesterett la på bakgrunn av foreliggende praksis fra EMD i utgangspunktet vekt på en sammenligning av ordlyden i straffebudenes objektive vilkår. Hovedårsaken er Gradinger saken. Sitatet ovenfor viser at EMD la vekt på objektive vilkår fremfor formål og ordlyd. EMD finner generelt formålsbetraktning viktig, men i saken var det ikke tilstrekkelig. EMD gjorde sannsynligvis dette for å statuere at forskjellene må være av en vesentlig størrelse for å være ulik "conduct" og forhindre brudd med TP 7-4.

I Oliveira mot Sveits (25711/94-30.07.1998) slo EMD klart fast at to separate prosesser ikke nødvendigvis er dobbeltforfølgning selv om det er samme handling (idealkonkurrens). Oliveira ble først ilagt bot for uforsiktig kjøring, deretter to år etter for uaktsom legemsbeskadigelse. Den første boten ble trukket fra slik at det ble en enhetlig straffereaksjon selv om hun formelt ble straffet to ganger. EMD uttalte at dette var; "a typical example of a single act constituting various offences. The characteristic feature of this notion is that a single criminal act is split up into two different offences. (..) In such

cases, the greater penalty will usually absorb the lesser one.” Også her sikter EMD til den faktiske siden av straffebudet (“the offence”). Et interessant poeng er om resultatet ville blitt det samme hvis boten ikke var blitt trukket fra i en samlet straffeutmåling. Svaret bør være ja, fordi TP 7-4 også omfatter dobbelt forfølgning, og ikke bare straff jf Fischersitatet ovenfor.

I Gradingersaken brukes betegnelsen “same conduct”. Det virker som EMD her utelukker at samme handling (conduct) kan forfølges to ganger. Avgjørelsen bygger kun på faktum, ikke formålet bak bestemmelsene eller en interessevurdering. De to avgjørelsene kan harmoniseres hvis de to sidene av “the offence” også ikke er “same conduct”. Det følger imidlertid av Oliveira saken at en “act” som er et synonym for “conduct” kan representere flere “offences”. Når innholdet ikke er det samme må det være uttrykk for en rettsutvikling mot en snevrere norm.

Gradingersaken, og spesielt den usikre rettstilstanden etter Oliveirasaken, ble utsatt for kritikk. I Franz Fischersaken erkjenner EMD at sakene virker selvmotsigende, men utdyper at “there was no obvious overlap of the essential elements of the offences at issue in the Oliveira case”.

I Hauser-Sporn mot Østerrike (37301/03-07.12.2006) kommer EMD til samme resultat som i Franz Fischer. I saken var Hauser-Sporn dømt for uaktsom legemskrenkelse og frikjent for å ha forlatt offeret. Deretter ble han straffet for ikke å ha informert politiet om hendelsen. EMD viser til Franz Fischer og EMDs analyse i saken: “The court found that the mere fact that one act constitutes more than one offence is not contrary to Article 4 of Protocol No. 7. However, where different offences based on one act are prosecuted consecutively, one after the final decision of the other, the Court has to examine whether or not such offences have the same essential elements.”

Vurderingen av om det er samme forhold er altså todelt. Først en vurdering av om forholdet gjelder samme handling. Dersom bestemmelsene kan anvendes i konkurrans blir spørsmålet om straffebudene skiller seg i “essential elements”.

Gjerningsbeskrivelsen er gjerne utgangspunktet for drøftelser om dobbeltstraff. Grunnen er at en tilstrekkelig forskjell i handlingsnormen som hovedregel innebærer at straffebudene

ikke er "same conduct" og at straffebudene kan anvendes i realkonkurrens eller idealkonkurrens. Noen vurdering av "essential elements" blir da overflødig.

Tilleggsskatt for ikke oppgitt inntekt sperrer for eksempel ikke for straffeforfølgning for brudd på regnskapsreglene jf Rt-2004-1074. I saken ble en person ilagt tilleggsskatt etter ligningsloven §10-2 og tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven §73. Deretter ble personen tiltalt for unnlatt regnskapsførsel jf straffeloven §286 og regnskapsloven §8-5. Høyesterett kom til at dette ikke var i strid med forbudet mot dobbeltforfølgning i EMK TP 7-4, fordi tiltalen gjaldt andre handlinger enn de som var grunnlaget for ileggelsen av tilleggsavgift og tilleggsskatt (dissens straffutmåling – enstemmig TP 7-4). Bestemmelsene var altså ikke "same conduct" fordi retten fant at det var et klart tilfelle av *realkonkurrens* og det var derfor ikke nødvendig å ta stilling til straffebudenes identitet ("essential elements").

Forsvareren i saken mente videre at det var en "nær og til dels nødvendig sammenheng mellom manglende regnskapsføring og manglende oppfyllelse av oppgavepliktene overfor skatte- og avgiftsmyndighetene". Høyesterett var ikke enig: "Den omstendighet at man ved å begå et lovbrudd setter seg i en posisjon som gjør det vanskelig eller umulig å unngå å begå et nytt lovbrudd, innebærer *klarligvis* ikke at lovbruddene dermed kan sies å være begått ved samme handling. (..) Det er dermed *ikke nødvendig* for meg å gå inn på spørsmålet om bestemmelsene i straffeloven §286 og rskl. §8-5 skiller seg «in their essential elements» fra bestemmelsene i ligningsloven §10-2 og merverdiavgiftsloven §73."

I LB-2004-4182 var spørsmålet om en person som drev med import, kjøp og salg av veteranbiler og reklameartikler kunne ilegges tilleggsskatt og tilleggsavgift. Personen var også tidligere siktet for underfakturering ved import av fire biler jf tolloven §66 jf. §64(2) jf. §60, men saken ble henlagt. Spørsmålet ble da også om henleggelsen sperret for ileggelse av tilleggsavgift og/eller tilleggsskatt. Lagmannsretten kom til at det klart ikke forelå samme forhold. For det første var faktum i straffesaken og spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift forskjellig. For det andre fant retten at straffsiktelsen ikke

reelt gjaldt både skatt og avgift. I tillegg fant retten at; ”straffbarhetsbetingelsene, dvs. den objektive gjerningsbeskrivelsen, i tolloven §66 og ligningsloven §10-2 og merverdiavgiftsloven §73 er forskjellige.” Lagmannsretten måtte derfor ikke vurdere om en henleggelse sperret for andre reaksjoner som en frifinnende dom. Anken ble ikke tillat fremmet jf HR-2005-01243-U.

At vurderingen av samme forhold er todelt i idealkonkurrenstilfellene kommer klart frem i Rt-2006-862. I saken var spørsmålet om frifinnelse for grovt tyveri og heleri stengte for senere strafforfølgning for medvirkning til forsikringsbedrageri. Om vurderingsgrunnlaget sier Høyesterett følgende: ”Høyesterett har i Rt-2003-1376 lagt til grunn at dersom forskjellen mellom den bestemmelse som den nye forfølgning er basert på, og den som dannet grunnlag for den første forfølgningen, er så liten at bestemmelsene ikke kunne ha vært anvendt i idealkonkurrens, må den nye saken avvises. Men selv om bestemmelsene er så pass forskjellige at de kunne ha vært anvendt i idealkonkurrens, vil straffeprosessloven §51 og protokoll 7 artikkel 4 kunne stenge for ny forfølgning dersom det er stor grad av rettslig identitet mellom bestemmelsene.”

Høyesterett har i Rt-2006-1409(avsnitt 36) presisert hva som skal vurderes for å avgjøre om flere straffebud består av ”same essential elements”. Retten viser til Rt-2004-1368: ”Ved denne vurderingen kan man imidlertid etter min oppfatning ikke bare sammenligne de aktuelle handlingsnormene (« gjerningsbeskrivelsene »), men også øvrige vilkår for å illegge sanksjon. Dette får *særlig* betydning for forvaltningsmessige inngrep som ikke er pønalt begrunnet, men som likevel må anses som straff i forhold til EMK. I tillegg må det etter mitt syn blant annet legges vekt på straffebudenes eller inngrepshjemlenes formål og hvilke interesser de skal beskytte.”²⁸ I plenumsavgjørelsen legger retten også vekt på forskjell i subjektive vilkår, noe som skilte seg fra den tidligere oppfatningen om at det var de objektive vilkårene som hadde avgjørende betydning.

²⁸ Jf Rt-2006-862

3.4.3.2 Objektive vilkår

Det objektive vilkår er gjerne utgangspunktet for en vurdering av straffebudenes essential elements. Vilkåret er selve kjernen i prinsippet om "ne bis in idem" og det er en forutsetning at de er tilstrekkelig like før andre momenter vurderes.

I Gradingersaken rettet begge straffebudene seg mot fyllekjøring. Gradinger ble først dømt for uaktsomt bildrap og frikjent for fyllekjøring, og deretter ilagt bot for fyllekjøring.

Begge overtredelsene rettet seg mot å ha en promille over 0,8. Fyllekjøringens objektive gjerningsbeskrivelse var lik og dermed same essential elements.

I Oliveiras tilfelle rettet straffebudet seg i sak to mot skadefølgen i tillegg til uaktsom kjøring. Et moment som ikke kommer klart frem av avgjørelsen, men som vanskelig ikke kunne ha vært i betraktning, er at Oliveira ikke ville blitt straffet for legemsbeskadigelse hvis boten hadde sperret for ytterligere forfølgning. Det kommer imidlertid klart til uttrykk i Franz Fischersaken at det er opp til statene å avgjøre i hvilken rekkefølge prosessene skal gjennomføres, og at det er forholdet mellom straffebudene som er avgjørende. Det ble heller ikke vektlagt at det ikke var resultatforskjell i bevisbedømmelsen. Fischersaken gjaldt de samme straffebudene som i Gradingersaken og EMD kom til samme resultat. I forholdsvurderingen av straffebudene kom EMD med en viktig presisering: "The court notes that there are cases where one act, at first sight, appears to constitute more than one offence, whereas a closer examination shows that only one offence should be prosecuted because it encompasses all the wrongs contained in the others." Det er altså ikke bare den formelle forskjellen, men om overtredelsene inneholder de samme krenkelser.²⁹ Prinsipielt er denne vurderingen det samme som det norske konsumpsjonsprinsipp, men det er med det ikke gitt at grensene er de samme. "An obvious example would be an act which constitutes two offences, one of which contains precisely the same elements as the other plus an additional one. There may be other cases where the offences only slightly overlap. Thus, where different offences based on one act are prosecuted consecutively, one after the final decision of the other, the Court has to examine whether or not such offences have the same essential elements."

²⁹ Jostein Sæbu Fausa, Det straffbare forholds identitet, JV, 2005 nr 1, side 51

Fischersaken gir uttrykk for at bøtestraffen sperrer for all senere strafferettslig forfølgning. Konsekvensen vil dermed være at dødsfølgen og det meget alvorlige straffverdige forhold ikke kan forfølges. Det viktige poenget her er at straffeforfølgningen i sak to var at Fischer uaktsomt hadde forårsaket en annens død under påvirkning av alkohol. Fischer ble da straffet for beruselsen i to omganger. Det er sannsynlig at bøteleggelsen for fyllekjøring ikke sperrer straffeforfølgning for uaktsomt drap.³⁰

De objektive vilkår for tilleggsskatt er uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen jf lignl. §10-2 nr. 1 eller manglende innlevering av selvangivelsen jf lignl. §10-2 nr. 2. Etter lignl. §12-1 nr. 1 a er den objektive gjerningsbeskrivelse også uriktige eller ufullstendige opplysninger. Ordlyden er lik. Manglende innlevering er innfortolket under lignl. §12-1 nr. 1 d; ”på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov”, jf Rt-2006-1409. For manglende opplysninger er vilkårene identiske. For manglende innlevering er det et tilleggsvilkår for straffeforfølgning at skattyter *vesentlig* overtrer en bestemmelse jf lignl. §12-1 nr. 1 d. Bakgrunnen er at manglende innlevering i seg selv er vesentlig jf lignl. §§4-1 og 4-2.

Den straffbare handlingen er kun knyttet til selvangivelsen for hvert enkelt inntektsår jf lignl. §4-2 nr. 1 jf lignl. kapittel 12. Gjentatt overtredelse av selvangivelsesplikten, år etter år, er derfor separate straffbare forhold jf tiltalen i Rt-2006-1409.

Det følger av Rt-2004-1368 at det ikke bare skal legges vekt på handlingsnormen, men også andre vilkår for å ilegge sanksjon. Saken gjaldt institusjonsplassering av mindreårig etter barnevernloven §4-24(2) jf (1). Med andre vilkår sikter retten her til grunnvilkår for institusjonsplassering jf ”behov for mer langvarig behandling” og ”alvorlige atferdsvansker”. Av den grunn kom retten til at inngrep etter barnevernloven skilte seg klart på sentrale punkter fra vilkårene for straff.

³⁰ Op. Cit. side 52

Lignl. §10-2 har ingen slike særlige vilkår, eller forutsetninger, som vektlegger subjektive faktiske sider av gjerningspersonen for illeggelse av tilleggsskatt. Derimot har faktiske subjektive momenter betydning for *utmålingen* av reaksjonen jf lignl. §10-3 b. Sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges skattyter til last setter ned tilleggsskatten hvis forholdet kan anses som unnskyldelig. Tilleggsskatten kan også halveres etter lignl. §10-4 nr. 2 hvis forhold som nevnt i b foreligger. Disse vilkårene har ikke status som grunnvilkår for illeggelse av tilleggsskatt og kan ikke tillegges vekt som i Rt-2004-1368. Unnskyldelige forhold ved illeggelse av tilleggsskatten kan imidlertid få betydning for vurderingen av subjektive vilkår jf pkt 3.4.3.3.

Det kan også være spørsmål om illeggelse av tilleggsskatt sperrer for straffeforfølgning av overtredelse av alminnelige straffebestemmelser. Det vil også da være spørsmål om bestemmelsene rammer samme sider av handlingen og om de skiller seg i essential elements. I LB-2002-3128 (ikke anket) sier lagmannsretten om underslag: ”Et underslag vil være fullbyrdet i det øyeblikk penger borttas fra kassen. Forhøyd tilleggsskatt gjelder etter lagmannsrettens syn et annet forhold, nemlig at skattyteren på et senere tidspunkt, i forbindelse med innlevering av selvangivelsen, har unnlatt å gi opplysninger av betydning for ligningen. Det må anses fullt mulig at det foreligger overtredelse av den ene bestemmelsen uten at den andre samtidig overtres. De objektive straffbarhetsvilkår er i dette tilfellet så vidt forskjellige at en avgjørelse om forhøyd tilleggsskatt ikke vil stenge for senere tiltale for underslag.”

3.4.3.3 Subjektive vilkår

Betydningen av subjektive vilkår har vært gjenstand for en utvikling. Mindretallet i Rt-2002-557 mente vurderingen ”samme forhold” først og fremst måtte skje på bakgrunn av en objektiv vurdering av straffebudene, mens flertallet la vekt på så vel objektive som subjektive elementer i straffebudene.

I Ponsetti og Chesnel mot Frankrike(36855/97 og 41731/98-14.09.1999) var klagerne ilagt administrativ tilleggsskatt for mangelfullt beregningsgrunnlag og deretter straffet for bevisst å unndra skatt. EMD avviste saken med følgende begrunnelse: ”while there is no

requirement that *fraudulent means* should have been used for the offence under Article 1741 of the General Tax Code to be made out, the accused must nevertheless have “*wilfully*” failed to make his returns within the prescribed time. Thus, the *constitutive elements* of that offence are different from those of the “*fiscal offence*” under Article 1728 of the General Tax Code, which is constituted by the failure to make the returns within the prescribed period. In other words, Articles 1741 and 1728 of the General Tax Code do not relate to the same offence.”

Hensiktsforsettet “fraudulent means” skilte seg fra den objektive ileggelsen av administrative tilleggsskatt. Skillet i straffbarhetsvilkårene var nok til at de skilte seg i “the constitutive elements”, som på grunn av avvisningen må være å anse som “essential”. Dermed var ikke straffebudene “same offence” og straffeforfølgelsen var da ikke i strid med TP 7-4.

Rosenquist mot Sverige (60619/00-14.09.2004) forsterker betydningen av subjektive straffebestemmelser. Rosenquist ble først ilagt tilleggsskatt for manglende innlevering, for deretter å bli ilagt ytterligere tilleggsskatt og straff fordi undersøkelser viste at Rosenquist hadde høyere inntekt enn det som ble lagt til grunn ved skjønnslingen. EMD fant at Rosenquist ikke var straffet for det samme forhold. EMD la blant annet stor vekt på subjektive vilkår: “The fulfilment of the conditions for the 40 percent tax surcharge was not sufficient for criminal liability for (aggravated) tax fraud under sections 2 and 4 of the Tax Offences Act. Pursuant to the latter it was a condition that it could be established that the failure to submit correct information or to file a tax return was the result of criminal intent or gross negligence on the applicant’s part. In other words, *culpable intent or gross neglect, which was not a condition for a tax surcharge, was an essential condition for criminal conviction for aggravated tax fraud.*”

Lignl. §10-2 har ikke krav om subjektiv skyld. Vilkåret for ileggelse av ordinær tilleggsskatt er objektivt i lignl. §10-2, men unntaket i §10-3 gjør vilkåret “tilnærmet objektivt” jf Rt-2000-996 og Rt-2002-509. Skyldkravet i lignl §12-1 er grov uaktsomhet eller forsett. At forskjellen får betydning er slått fast i Rt-2006-1409 der retten uttaler seg om Ponsetti og Chesnelsaken: “Etter min mening er det nærliggende å forstå avgjørelsen

slik at EMDs uttalelser om forskjellen med hensyn til skyldkravet i artikkel 1741 innebærer at bestemmelsene er ulike i karakter og formål.” Forskjell i skyldkrav knyttes da til vilkåret som sådant og direkte til formålsmomentet. Krav om subjektiv skyld må nødvendigvis være uttrykk for andre formålsbetraktninger jf pkt. 3.4.3.4. Betydningen av det subjektive vilkår fremheves slik: ”For tilleggsskatten var det ikke noe krav om forsett eller grov uaktsomhet, mens dette nettopp var et sentralt vilkår for domfellelse for skattesvik. Overtredelsens karakter blir derved meget ulike og selvfølgelig langt mer alvorlig og straffverdig for skattesviket.” Det subjektive vilkåret fremtrer altså som meget sentralt for om skattyteren var straffet for det samme forhold.

En problemstilling som Høyesterett har tatt stilling til er om de unnskyldelige unntakene som gjør det straffbarhetsvilkåret tilnærmet objektivt får betydning for straffebudenes identitet. I Rt-2006-1409 fant retten at unntaket i lignl. §10-3 ikke innebærer at ligningsloven har et subjektivt vilkår for ileggelse av tilleggsskatt på 30 %. Det er altså tilstrekkelig forskjell mellom et tilnærmet objektivt vilkår for tilleggsskatt og straffbarhetsvilkåret i påfølgende straffesak. Dette har også støtte i Rosenquistsaken og Janosevicsaken (34619/97-23.07.2002). EMD uttaler i Rosenquistsaken: ”In certain circumstances, a tax surcharge will be remitted. Thus, taxpayers will not have to pay a surcharge if their failure to submit correct information or to file a tax return is considered excusable” (...) “In principle, however, it is up to the taxpayer to show due case for the remission of a surcharge.” Siden svensk skattelovgivning er tilnærmet lik norsk lovgivning, med de samme vilkår for ileggelse av tilleggsskatt, fikk Rosenquistsaken avgjørende vekt for spørsmålet i Rt-2006-1409.

Et annet spørsmål er om skattemyndighetens *behandling* av skattesaker kan få betydning for den negative materielle rettskraft. I Rt-2006-1409 ble det anført fra forsvaret at ligningsnemden bemerket at feilene fra skattyter var uttrykk for *bevisste* valg fra skattyters side og at nemden da konstaterte skyld hos skattyteren. Påtalemyndigheten hevdet at uttalelsen ikke hadde noen sammenheng med spørsmålet om tilleggsskatt. Høyesterett var enig i at uttalelsen ikke fikk noen betydning i den aktuelle saken, fordi den ikke var knyttet

til tilleggsskatten på 30 %, men senere innsendte selvangivelser. At ligningsmyndighetene har *adgang* til å ilegge 60 % tilleggsskatt ble ikke tillagt vekt fordi tilleggsskatten ble ansett som et ”substitutt og alternativ” for ordinær straffeforfølgning og derfor var av en annen karakter med andre formål.

Påtalemyndigheten hevdet også at så lenge spørsmålet om forhøyd tilleggsskatt og nødvendigvis skyldspørsmål ikke var *endelig* avgjort kunne saksbehandlingen ikke ha noen betydning for forbudet mot dobbeltstraff.

Retten la til grunn at forfølgningsmetoden kan ha betydning for den negative rettskraft hvis skyldspørsmålet under forhøyd tilleggsskatt er tatt opp under behandlingen, men konkluderte ikke. Høyesterett tok ikke uttrykkelig stilling til påtalemyndighetens anførsel, men det må være klart at rettens spørsmålstegn ved behandling av tilleggsskattesaker innebærer at ligningsmyndighetenes vurderingsprosess ikke er uproblematisk.

Det er i praksis opp til forvaltningen å anmelde forhold til påtalemyndigheten for at de skal vurdere straffeforfølgning.³¹ Et problem er om et vedtak om å ilegge 60 % virker sperrende for straffesak selv om dette blir endret før straffesaken starter. Skyldspørsmålet er da behandlet og avgjort administrativt. Dette var tilfelle i Isaksen mot Norge (13596/2002-02.10.2003): ”The level of the surcharge had first been set at 60% but the Tax Appeals Board subsequently modified it to 30 %, notably in order to avoid double jeopardy in conflict with Article 4 of Protocol No. 7.” EMD vurderte på bakgrunn av Zigarella mot Italia (48154/99-03.10.2002) kun vedtaket om 30 % tilleggsskatt. I Zigarellasaken ble sak to stanset: “Even if the provision in question does extend to proceedings brought without knowledge that the defendant has already been tried in earlier proceedings, the applicant cannot claim to be a victim because the domestic courts acknowledged in substance – and put right – the alleged violation.” Rettelsen av ligningsnemden ble altså godtatt selv om det var en betydelig forskjell fra Zigarellasaken. I Zigarellasaken ble *forfølgningen* innstilt som følge av tidligere forfølgning for samme forhold, mens i Isaksensaken ble *sanksjonen*

³¹ SKD-F24.11.2005-1481- Instruks om anmeldelse

endret for å kunne fortsette forfølgningen i straffesak. Ligningsmyndighetene vedtok først at det forlå skyld, men EMD la ikke vekt på at en slik vurdering var foretatt. EMD går heller ikke inn på en drøftelse om ligningssystemets vedtaksrutiner medførte at vedtaket om 60 % tilleggsskatt var endelig vedtatt. Det virker som om EMD forstår endringen som en gjenopptakelse av vedtaket og at den rettskraftige avgjørelsen på tidspunktet for straffeforfølgelsen ikke var i strid med TP 7-4, jf endelig vedtak ovenfor. EMD aksepterte altså at endringen fant sted og dermed at Isaksen ikke var "finally convicted or acquitted" ved det første vedtaket om forhøyd tilleggsskatt.

Dette vil innebære at så lenge det er mulig å gjenoppta vedtaket om tilleggsskatt vil det ikke ha noen betydning at ligningsmyndighetene har vurdert skyldspørsmålet, når selv et vedtak som bekrefter skyld ikke får betydning. Det er vedtaket slik det foreligger når straffeforfølgningen blir innledet som er avgjørende, jf påtalemyndighetens anførsel.

I Wassdahl mot Sverige ble Wassdahl ilagt tilleggsskatt for deretter å bli straffeforfulgt, men straffeforfølgningen opphørte. EMD fant at det ikke var brudd på TP 7-4.

Henleggelsen ble ikke likestilt med en endelig frifinnende dom, jf pkt 3.4.2.1 om henleggelse. Avgjørelsen støtter også påtalemyndighetens løsning ved at de vurderinger som er gjort før henleggelsen av saken ikke får betydning for om skattyteren er frikjent i TP 7-4s forstand, eller for vurderingen av de samme elementene i forfølgning nummer to.

Selv om et likningsvedtak blir henlagt for å muliggjøre straffeforfølgning må hovedregelen om gjenopptakelse jf TP 7-4 nr. 2 være avgjørende hvis nye fakta kommer frem. Det kan ikke ha avgjørende betydning om gjenopptakelsen er representert ved vedtak om tilleggsskatt eller ny siktelse for skattesvik.

3.4.3.4 Formål

Til forskjell fra Gradinger-, Oliviera- og Fischersaken legger EMD i Rosenquistsaken større vekt på formålsbetraktninger enn tidligere: "The court notes that the purpose of the criminal offence within sections 2 and 4 of the Tax Offences Act differed from the purpose

of the imposition of a tax surcharge.” I Gradingersaken fremholdt Østerrike at formålet med veitrafikkbestemmelsen var å ”ensure a smooth flow of traffic”, mens formålet med straffebestemmelsen var å ”penalise acts that cause death and threaten public safety.” EMD var klar over dette, men la ikke avgjørende vekt på formålsbetraktninger.

Den generelle betydningen av formålsbetraktninger trenger nødvendigvis ikke å være uttrykk for at formålsbetraktninger må tillegges samme vekt på alle rettsområder. I Østerrike ble loven endret som følge av Gradingersaken. Denne innarbeidede praksis bør ikke affiseres for mye av at rettskildebruken er av en noe annen karakter på et annet rettsområde, selv om formål generelt tillegges mer vekt enn tidligere. Årsaken til det er at det er en viktig forskjell fra trafikksakene. Tilleggsskatten har et mindre utpreget pønalt formål.

Selv om tilleggsskatten ved å bli kategorisert som straff etter Engelkriteriene nødvendigvis har et pønalt formål er det andre formål som går i den andre retningen. Argumentasjonen for den negative materielle rettskraft blir da mer nyansert. De hensynene som taler for at tilleggsskatt er straff etter EMKs autonome straffebegrep blir også benyttet som moment for at tilleggsskatten ikke består av de samme ”essential elements”. Rammen for forbudet mot dobbeltstraff virker av den grunn noe *snevrere* enn på andre rettsområder.

I Janosevic mot Sverige uttaler retten om formålet med skattetillegget: “The main purpose of the relevant provision on surcharges is to exert pressure on taxpayers to comply with their legal obligations and to punish breaches of those obligations. The penalties are thus deterrent and punitive.” I Rosenquistsaken ble forskjeller i formål fremhevet: “[The Tax Offence Act] served not only a deterrent but also a penal purpose” (..) ”The purpose of the latter was to secure the fundament of the national tax system; control and sanctions being necessary devises for ensuring efficient compliance by millions of tax subjects with their fundamental duty to provide extensive and accurate factual information and material for their tax assessment.”

Selv om EMD i Rosenquistsaken kom til at formålet med tilleggsskatten var avskrekkende og straffende, var forskjellene i straffebudene “entirely different”. Ved formålsvurderingen

ble det lagt vekt på at straffeforfølgningen følger typiske straffeformål, mens tilleggsskattens formål er å sikre skattefundamentet.³²

I Rt-2006-1409 legger retten vekt på formålsbetraktninger både i forarbeidene og rettspraksis.³³ I Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 44 flg. legges det betydelig vekt på allmennpreventive hensyn ved innføringen av alminnelig tilleggsskatt. Ot.prp.nr. 55 (1985-1986) side 2 viser at forhøyd tilleggsskatt, etter rettens mening, har en annen karakter og forfølger andre formål enn alminnelig tilleggsskatt. Forarbeidene har videre vært kommentert i Rt-2002-509: ”Som eg var inne på, har nettopp almenprevensjonen vore eitt sentralt moment i føremålet. Det er i effektivisering av opplysningsplikta at reaksjonen har sitt viktigaste føremål. Reglane inneheld etter mitt syn i stor grad straffande sanksjonar mot klanderverdige handlemåtar. Her er det nære sambandslinjer til forhøgd tilleggsskatt og til straff, der så vel individualprevensjon som almenprevensjon må seiast å stå sterkt.” I plenumsavgjørelsen finner retten at det sentrale formålet; effektivisering av opplysningsplikten og ivaretakelsen av skattefundamentet slik det er fremhevet i forarbeidene og rettspraksis, ikke skiller seg særlig fra svensk rett og må få den samme betydning i norsk rett som i Rosenquist mot Sverige. Rosenquistsaken var altså helt avgjørende for Høyesteretts vektlegging av formål.

3.4.3.5 Beskyttelsesverdig interesse

Det kommer ikke klart frem av praksis at interessevurderinger blir vektlagt i tradisjonell forstand, slik det gjøres ved konkurrensvurderinger. Flertallet i Rt-2006-1409 fremhever at momentet i praksis er vektlagt ved vurderingen av essential elements, men drøfter ikke momentet i avgjørelsen direkte slik som mindretallet gjør. I Rt-2004-1368, som plenum henviser til, viser Høyesterett til Rt-2003-394 som uttaler: ”Ved avgrensningen av hva som er å anse som samme eller forskjellige straffbare forhold, tar norsk straffeprosessrett utgangspunkt i den såkalte interesseteorien, jf. Rt-1980-360. Det er imidlertid bare når de

³² Rt-2006-1409(avsnitt50)

³³ Rt-2003-1100

aktuelle straffebudene verner helt ulike interesser at interesseteorien alene kan begrunne at det er tale om forskjellige forhold [slik forholdet var i LB-2002-3128 ovenfor], og det kan i enkelte tilfelle være nødvendig å foreta en mer omfattende helhetsvurdering hvor interesseteorien bare utgjør ett element.” På bakgrunn av denne uttalelsen legger retten i Rt-2003-394 avgjørende vekt på en objektiv gjerningsbeskrivelse, men det følger av drøftelsen at retten ser en markant forskjell på at løsgjengerloven §17 verner mot ordensforstyrrelser og straffeloven §229 verner mot voldsbruk. Vektleggingen kan ses på som en mellomløsning mellom det tradisjonelle norske syn og EMDs metode som ikke vektlegger interesseavveininger, men formål. Grensen mellom hva som ligger i formål og interesse trenger heller ikke være skarp i forhold til EMDs metode. Å sikre skattefundamentet blir i Rosenquistsaken ansett som formål. Mindretallet i Rt-2006-1409 (Skoghøy) antar at å beskytte inntekstgrunnlaget er en ”beskyttelsesverdig interesse”. Både for tilleggsskatt og straff for skattesvik er det statens inntjeningsgrunnlag som er den beskyttelsesverdige interessen. Som vist får argumentet ikke avgjørende betydning i forhold til formålsbetraktninger.

3.5 Straffesak sperrer ikke for ordinær tilleggsskatt

Uavhengig av sanksjonenes rekkefølge er det de samme hensynene som må legges til grunn ved vurderingen av dobbeltforfølgningen. Vilåarene er de samme. Rekkefølgen tillegges derfor ikke vekt jf Franz Fischer mot Østerrike.

3.6 Forhøyd tilleggsskatt

Ved brudd på ligningsloven §10-2 nr. 1 eller 2 kan tilleggsskatten økes til 60 % hvis handlingen er utøvet forsettelig eller grovt uaktsomt jf ligningsloven §10-4 nr. 1. Problemstillingen blir i det følgende hvilke konsekvenser det har for vurderingen av forbudet mot dobbeltstraff.

3.6.1 Forhøyd tilleggsskatt sperrer for straffesak

De samme momenter som er behandlet ovenfor må legges til grunn for forhøyd tilleggsskatt.³⁴ Drøftelsen ovenfor konkluderer også for forhøyd tilleggsskatt når det gjelder vilkåret om straffesak og vilkåret om at den første avgjørelsen må være en rettskraftig dom eller frifinnelse. Jeg går derfor ikke nærmere inn på disse vilkårene her. På samme måte som alminnelig tilleggsskatt er det sentrale problem om straffeforfølgningene utgjør samme straffbare forhold. De samme momentene som er lagt til grunn for alminnelig tilleggsskatt må legges til grunn her. Jeg vil kort gå gjennom vilkårene for å vise hvorfor forhøyd tilleggsskatt forholder seg annerledes til TP 7-4 enn ordinær tilleggsskatt.

3.6.1.1 Objektive vilkår

Den objektive gjerningsbeskrivelse for alminnelig og forhøyd tilleggsskatt er identisk jf henvisningen til lignl. §10-2 i lignl. §10-4. Vurderingen av det objektive gjerningsinnhold i forhold til skattesvik blir av den grunn den samme som for alminnelig tilleggsskatt jf ovenfor.

3.6.1.2 Subjektive vilkår

Vilkåret om grov uaktsomhet eller forsett ved forhøyd tilleggsskatt jf lignl. §10-4, innebærer at det subjektive vilkåret er det samme for skattesvik jf lignl. §12-1 nr. 1. I Rt-2002-557 legger retten uten nærmere begrunnelse til grunn at "samme subjektive vilkår gjelder for straff etter §12-1 nr. 1 bokstav a. At vi her har å gjøre med to lovbrudd som er bygget på de samme "essential elements", er ikke tvilsomt." Rt-2002-497 ble avsagt samme dag og bygde naturlig nok i vesentlig grad på samme vurdering. Retten fremhever de subjektive vilkår, men gir ikke uttrykk for at de subjektive vilkår får avgjørende betydning: "Vurderingen må etter mitt syn først og fremst skje på grunnlag av en sammenligning av den objektive gjerningsbeskrivelse i de aktuelle straffebud." I Rt-2006-1409 la retten avgjørende vekt på det subjektive vilkåret. Det er nettopp det subjektive

³⁴ Rt-2002-557, Rt-2002-497

vilkåret som utgjør *kjerneforskjellen* mellom alminnelig- og forhøyd tilleggsskatt. Forskjellen får avgjørende betydning i forhold til TP 7-4 fordi Høyesterett på bakgrunn av Rosenquistsaken legger stor vekt på vilkåret som "essential element".

3.6.1.3 Formål

Formålet med forhøyd tilleggsskatt er av en annen karakter enn alminnelig tilleggsskatt. Bakgrunnen for endringen i lignl. §10-4 var som nevnt at politi og påtalemyndighetene ikke hadde kapasitet til å straffeforfølge økningen av antall ligningssaker som følge av et ensporet system. I Ot.prp.nr.55(1985-1986) side 2 begrunnes lovendringen med at "det er behov for å skjerpe den administrative reaksjon, slik at denne får en større preventiv virkning i de grovere unndragelsestilfellene. Departementet antar at en maksimumssats på 60 pst. vil sikre en tilstrekkelig administrativ reaksjon i de saker som politi og påtalemyndighet ikke har kapasitet til å behandle." I forarbeidene er det videre under drøftelsen av maksimumsstraffen fremhevet at den administrative sanksjonen skal ha tilstrekkelig preventiv virkning. Samtidig må den ikke være for høy: "Flere grovere saker enn hittil vil bli anmeldt og behandlet som straffesak, slik at behovet for å ta i bruk høye satser vil bli redusert." I Rt-2006-1409 oppfatter retten lovhistorien gjennom forarbeidene slik at "60 % forhøyd tilleggsskatt fremtrer som et *alternativ til* og *substitut* for ordinær straffeforfølgning. Dette viser at forhøyd tilleggsskatt har en annen karakter og forfølger andre formål enn den tilnærmet objektive alminnelige tilleggsskatt." Av den grunn er det en identifiserbar forskjell i formålet med alminnelig tilleggsskatt og straffeforfølgning.

Det må videre innebære at det er en *likhet* i formålet for forhøyd tilleggsskatt og straff. En slik formålsbeskrivelse stemmer etter Høyesteretts mening overens med Rt-2002-509: "Reglene [alminnelig tilleggsskatt] inneholder etter mitt syn i stor grad straffande sanksjonar mot klanderverdige handlemåtar. Her er det nære sambandslinjer til forhøgd *tilleggsskatt og til straff*, der så vel individualprevensjon som almenprevensjon må seiast å stå sterkt." Uttalelsen kan også bety at formålet for alminnelig tilleggsskatt ikke skiller seg vesentlig fra formålet med forhøyd tilleggsskatt og straff. Altså at formålet mellom

alminnelig tilleggsskatt også er pønalt. At forhøyd tilleggsskatt og straff er kategorisert sammen er likevel et klart uttrykk for at formålet er det samme.

Et moment for likhet i formål er at forarbeidene fremhever at forhøyd tilleggsskatt burde fastsettes skjønnsmessig. Selve reaksjonsutmålingen har da grunnleggende likhetstrekk med generelle straffutmålingsmomenter som handlingens grovhet og grad av skyld og med bøtestraff etter straffeloven §27. En innvending er at skattemyndighetene er avhengig av en standard for å motvirke forskjellsbehandling ved å sikre en ensartet praksis i de ulike skattesektorene.

I Rosenquistsaken legger EMD vekt på den identifiserbare forskjellen i det *pønale* formålet. Av den grunn bruker Høyesterett en del av drøftelsen på å få frem formålet ved forhøyd tilleggsskatt, for deretter å legge vekt på den identifiserbare likheten.

3.6.1.4 Beskyttelsesverdig interesse

Vernet av skattefundamentet gjelder like fullt forhøyd tilleggsskatt og straff for skattesvik. Det er ikke grunn til å vekte momentet annerledes enn for alminnelig tilleggsskatt.

3.6.2 Straffesak sperrer for forhøyd tilleggsskatt

Rekkefølgen av reaksjonene spiller som nevnt ingen rolle jf Franz Fischer.

3.7 Oppsummering tilleggsskatt

Tilleggsskattens karakteristikk som straff utløste mange straffeprosessuelle problemstillinger. Forholdet til forbudet mot dobbeltstraff har vært gjenstand for en betydelig rettsutvikling. Høyesteretts helomvending ved å gi TP 7-4 anvendelse på tilleggsskatt utløste en rekke saker som presiserte innholdet på bakgrunn av praksis fra EMD. Plenumsavgjørelsene i 2002 gikk i retning av en videre anvendelse av TP 7-4 slik at både ordinær og forhøyd tilleggsskatt sperret for straffeforfølgning for samme handling. Selv om rettstilstanden ikke var avgjort hva gjaldt ordinær tilleggsskatt, endret ligningsmyndighetene sin praksis. Forvaltningen unnlot å anvende straff når det var ilagt

ordinær tilleggsskatt. Rosenquistsaken var av den grunn en milepæl for anvendelsen av TP 7-4 i saker om tilleggsskatt. Årsaken er at den tydelig vektlegger momenter som tidligere ikke var ansett som vektige og åpnet for et betydningsfullt skille mellom ordinær og forhøyd tilleggsskatt.

4 Tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven §73

4.1 Innledning

Som for tilleggsskatt vil problemstillingen være i hvilken grad ilagt tilleggsavgift får negativ materiell rettskraft. Avgiftssystemet er bygget opp på en lignende måte som tilleggsskatt der loven forutsetter en tosporet forfølgning. Oppgaven vil ta opp hvordan momentene for tilleggsskatt kan anvendes på tilleggsavgift og vurderingen av disse i forhold til forbudet mot dobbeltforfølgning etter TP 7-4.

4.2 Lovhjemmel

Hjemmel for straffeforfølgning er lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66.

”§72.

1. Den som forsettlig gir uriktig eller ufullstendig opplysning i omsetningsoppgave ¹ eller i annen oppgave eller forklaring til avgiftsmyndighetene, ² og derved unndrar avgift eller oppnår uberettiget tilbakebetaling av avgift, straffes som for bedrageri etter straffeloven ³ §§270 og 271.”

Bestemmelsen må sees i sammenheng med hjemmelen for tilleggsavgiften.

”§73.

Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne lov eller forskrifter gitt i medhold av loven, og statskassen derved er eller kunne ha vært unndratt avgift, kan utover avgift fastsatt etter §§55 og 56 ilegges tilleggsavgift med inntil 100 pst.”

4.3 Kort om rettsutvikling

Rt-2002-557, Rt-2002-457 og Rt-2002-509 fikk i praksis direkte virkning på tilleggsavgift som på tilleggs-skatt jf brev fra Riksadvokaten av 28.06.02.³⁵ Med andre ord at ileggelse av tilleggsavgift etter mval. 72 sperrer for straff for avgiftsunndragelse etter mval. §73 og omvendt.

I Rt-2003-1376 bekrefter Høyesterett anvendelsen av TP 7-4 på tilleggsavgift. I saken var et enkeltpersonsforetak ilagt tilleggsavgift etter mval. §73. Deretter ble innehaveren straffeforfulgt for heleri jf strl. §317. Høyesterett fant det klart at det ikke var grunn til å behandle tilleggsavgift forskjellig fra tilleggs-skatt fordi det hensynene ved ileggelse av henholdsvis tilleggs-skatt og tilleggsavgift langt på vei er de samme. Retten fant videre at innehaveren i realiteten var straffet i konvensjonens forstand ved ileggelsen av tilleggsavgiften fordi hun måtte identifiseres med foretaket som virksomhetsutøver med personlig ansvar. Foretaket var ikke et eget rettssubjekt. Innehaverens ektefelle var straffet for brudd på mval. §72 nr. 1 jf strl. §270. Det var hans bedragerihandlinger som påførte innehaveren den omfattende tilleggsavgiften og retten fant at innehaveren derfor etter EMKs straffebegrep også i realiteten var straffet etter mval. §72 nr. 1. Av den grunn fant retten videre at innehaveren på grunn av konkurrensbetraktninger ikke kunne straffes for heleri når hun allerede i realiteten var straffet for bedrageri. Retten benyttet konsumpsjonsprinsippet, men bemerker at vurderingen ikke kunne bli annerledes etter TP 7-4, selv om vurderingskriteriene ikke er sammenfallende.

Problemstillingen blir i det følgende om Rt-2006-1409 fører til en endring av den negative materielle rettskraft når et rettssubjekt er ilagt tilleggsavgift og straffeforfulgt. Ved vurderingen av tilleggsavgift må de samme momentene som ved tilleggs-skatt være avgjørende for om en reaksjon sperrer for den andre.

³⁵ RA – 02-195 TGM/HPJ/gek320

4.4 Objektive vilkår

Som følge av at tilleggsavgift kan ilegges ved overtredelse av merverdiavgiftsloven generelt, vil gjerningsbeskrivelsen i mval. §72 være lik, jf mval. §73.

Av den grunn er det fra påtalemyndighetens side gjort forsøk på å reise straffesak der tileggsavgift er ilagt, men med en tiltale for overtredelser av andre straffebud. Spørsmålet er hvor langt omfanget av den negative materielle rettskraft går ved illeggelse av tilleggsavgift.

I Rt-2003-1376 ble det fra påtalemyndighetens side først tatt ut tiltale for overtredelse av mval. §72 nr. 1, etter at innehaveren ble ilagt tilleggsavgift. Denne ble senere trukket og innehaveren ble tiltalt for heleri jf strl. §317. Årsaken var at heleri muligens rammet andre sider av handlingen og dermed at bestemmelsene skilte seg nok fra hverandre til at de ikke kunne rammes av TP 7-4 og anvendes i idealkonkurrens. Høyesterett var ikke enig i dette og begrunnet det med konsumpsjonsprinsippet i konkurranselæren. Det er ikke helt klart hvilken regel Høyesterett støtter seg på: "Selv om det neppe kan legges til grunn at vurderingskriteriene etter EMK faller helt sammen med kriteriene for hva som anses som samme krav ved anvendelsen av straffeprosessloven §51 kan jeg vanskelig se at vurderingen kan falle forskjellig ut i dette tilfellet." Det som er klart er at retten kommer til at det dreier seg om det samme kravet siden anken blir avvist. Jeg synes lagmannsretten begrunner det samme resultatet klarere enn Høyesterett: "Selv om det er snakk om bestemmelser med ulikt gjerningsinnhold, vil det gi dårlig sammenheng i reglene, dersom det skal kunne tas ut tiltale etter en bestemmelse som er konsumert av den strengere bestemmelse som dobbeltstrafforbudet setter stopper for." Høyesteretts vurdering av forholdet mellom strprl. §51 og TP 7-4 er altså fremdeles åpen.

1. juli 2006 trådte et nytt annet ledd i heleribestemmelsen i kraft. Leddet kriminaliserer hvitvasking av eget utbytte. Lovendringen ble gjort for at Norge kunne ratifisere FN – konvensjonen mot korrupsjon. Tradisjonelt har norsk rett ikke kriminalisert handlinger som sikrer utbytte til seg selv. Primærhandlingen har konsumert det straffverdige som ligger i

påfølgende sikring. Det nye leddet medfører at ”self laundering” *skal* anvendes i konkurrens med primærlovbruddet.³⁶ Det er ikke gitt at tilleggsavgift sperrer for enhver annen straffeforfølgning for mer eller mindre samme forhold jf Rt-2003-1376:

”Konkurrenslæren innebærer at bare ett straffebud anvendes dersom det fullt ut dekker samtlige sider av det straffbare forholdet. Flere straffebud anvendes bare når dette er nødvendig for å markere momenter ved den straffbare handling som ikke blir markert om man bare benytter ett straffebud”

Nettopp den politiske enighet, og lovgivers ønske, om å gjøre unntak for konsumpsjonsprinsippet gjenspeiles i § 317 ved at ”self-laundering” markerer selvstendige straffverdige forhold ut over primærlovbruddet. Unntaket gjelder heleri og hvitvasking til seg selv, ikke andre straffbare handlinger anvendt i konkurrens med heleribestemmelsens 1. og 2. ledd.

Argumentasjonen til Høyesterett i Rt-2003-1376 (jf også lagmannsrettens avgjørelse) tyder derfor på at konsumpsjonsprinsippet også vil komme til anvendelse her. Resonnementet blir da at ileggelse av tilleggsavgift konsumerer begge leddene i strl. §317. Helt sikkert er det likevel ikke. Et annet prinsipielt interessant spørsmål som ikke vil bli drøftet her er om ”self-laundering”, uavhengig av korrupsjonskonvensjonen, er ”samme forhold” som primærforbrytelsen i TP 7-4s forstand. Det vil i tilfelle reise spesielle rettskildemessige spørsmål i folkeretten.

4.5 Subjektive vilkår

Tilleggsavgiften rammer forsett og uaktsomhet jf mval. §73(1). Straffeforfølgning rammer forsett jf §72(1) og uaktsomhet jf §72(4).

Merverdiavgiftsloven har ikke lovfestet unntak for unnskyldelige feil, men aktsomhetskravet innebærer at det skal mer til for å ilegge tilleggsavgift enn tilleggsskatt som ilegges på tilnærmet objektivt grunnlag.

³⁶ Ot.prp.nr.55(2005-2006)Gjennomføring av Fn-konvensjonen mot korrupsjon

I NOU-1991-30 Forbedret merverdiavgiftslov kapittel 22.2 fremheves det at det subjektive vilkåret opprinnelig var forsett eller *grov* uaktsomhet. Endringen til simpel uaktsomhet ble gjort for å tilpasse tilleggsavgift til tilleggsskatt og lette bevisbyrden. Det var videre ikke tilsiktet at tilleggsavgift skulle ramme enhver form for uaktsomhet, men at ”det ikke skal så svært meget til for at uaktsomhet konstateres og tilleggsavgift kan anvendes.”

Reaksjonspraksisen gir videre indikasjoner på at formildende omstendigheter tillegges vekt ved vurderingen av prosentsats og om det i det hele tatt skal ilegges tilleggsavgift: ”Således vil det bare i unntakstilfeller bli benyttet tilleggsavgift med mer enn 50 pst. Ved spesielt unnskyldelige omstendigheter, f. eks hvor den avgiftspliktige på eget initiativ opplyser om tidligere feil uten at det var særlig grunn til å regne med at forholdet ville bli oppdaget eller overtredelsen kan tilskrives sykdom o.l, gis det anvisning på at tilleggsavgift settes ned eller helt unnlates.”³⁷ Det er også i praksis lagt opp til en viss ”tabbekvote” ved uaktsomme småfeil. Dette indikerer at den praktiske anvendelsen av det subjektive vilkår ikke skiller seg vesentlig fra illeggelse av tilleggsskatt. Dette innebærer også at det er et praktisk skille på vurderingen av uaktsomhet i forhold til mval. §72. For det første at småfeil og ”unnskyldelige” feil ikke blir anmeldt og for det andre at terskelen for å ilegge tilleggsavgift er lavere enn for å straffe, selv om det subjektive vilkår for begge overtredelser er simpel uaktsomhet. Det følger av anmeldelsesinstruksen³⁸ §6 at simpel uaktsomhet ”ordinært” ikke anmeldes. Det skal med andre ord mindre til for å ilegge tilleggsavgift enn for å straffeforfølge.³⁹

Utvalget presiserte imidlertid at det er en grunnleggende forskjell på objektivt vilkår og simpel uaktsomhet. Utvalget fant at det ikke er nødvendig å harmonisere tilleggsavgiften med tilleggsskatt og innføre objektivt vilkår selv om aktsomhetskravet praktiseres strengt ved illeggelse av tilleggsavgift.

Utvalget foreslo å lovfeste at avgiften kunne falle bort hvis endring i oppgave ble gjort på eget initiativ. Forslaget ble ikke tatt til følge.

³⁷ NOU-1991-30 kapittel 22.2.3

³⁸ SKD-F24.11.2005-1481-Instruks om anmeldelse

³⁹ Norsk lovkommentar (elektronisk) note445

Ved vurderingen av det subjektive vilkår vektlegger EMD straffebudets vilkår i form av betydningen i juridisk terminologi jf Rosenquist mot Sverige. Spørsmålet er om den praktiske forskjellen ved vurderingen av det subjektive vilkår får avgjørende betydning. Det foreligger ikke praksis fra EMD som går inn på en realitetsdrøftelse av straffbarhetsvilkårenes praktisering. Betydningen av forvaltningspraksis er derfor usikker. TP 7-4 vil ha et begrenset vern mot dobbeltforfølgning hvis ikke straffbarhetsvilkår får den betydning de har i alminnelig juridisk terminologi. Det kan ikke være tilstrekkelig for å unngå dobbeltstraffbudet å benytte subjektive vilkår som i realiteten er objektive. En slik åpenbar omgåelse av TP 7-4 vil ikke forekomme i norsk lovgivningsarbeid.

NJA-2004-840 gjaldt illeggelse av miljøavgift og påfølgende straffeforfølgning. De objektive vilkårene var de samme. Högsta Domstolen kom til at TP 7-4 ikke hindret straffeforfølgning. Retten fant at det på bakgrunn av Rosenquistsaken ikke var grunn til å vurdere miljøavgiften annerledes enn skattetilleggen: ”Miljösanktionsavgift påføres, i likhet med skattetillegg, utan något krav på uppsåt eller oaktsamhet medan miljöbalksbrott, i likhet med skattebrott, förutsätter sådan subjektiv täckning. Att det för ansvar för otillåten miljöverksamhet, som åtalet avser, är tillräckligt med oaktsamhet medan ansvar för skattebrott förutsätter åtminstone grov oaktsamhet kan inte i sig antas vara tillräckligt för att motivera en skillnad när det gäller tillämpningen av bestämmelsen i tilläggsprotokollet. Härtill kommer att det får anses föreligga stora likheter mellan skattetillegg och miljösanktionsavgifter vad gäller sanktionernas ändamål. Några andra särskilda omständigheter som skulle kunna medföra att de ställningstaganden som Europadomstolen gjort beträffande skattetilleggen inte är tillämpliga på miljösanktionsavgifter synes inte föreligga.”

”Föredragandens” forslag til avgjørelse har imidlertid et godt poeng: ”När det gäller otillåten miljöverksamhet är gränsen mellan ansvar grundat på oaktsamhet och strikt ansvar oklar. Oaktsamhetsbedömningen är i många fall så sträng att den i realiteten innefattar ett strikt ansvar. Det är således tveksamt om de väsentliga elementen i brotten skiljer sig åt på sätt att det enligt konventionens mening är fråga om olika brott.” Retten drøftet ikke

spørsmålet, men det må være klart at retten ikke la vekt på argumentasjonen siden den ikke fant at det forelå andre ”særskilda omstendigheter”.

Avgjørelsen er en veiledende rettskilde for norsk rettsanvendelse siden skattesystemet i Norge og Sverige er betraktet som likt jf Rt-2006-1409. På den annen side er ikke klarhetsprinsippet lenger til hinder for at Høyesterett kan foreta en fortolking av TP 7-4 uten klare holdepunkter fra EMD, slik det i større grad fremdeles er i Sverige. Det vil likevel ikke bety at Høyesterett ikke vil være forsiktig med å tillegge forvaltningspraksis vekt.

4.6 Formål

I Rt-2006-1409 benytter retten lovhistorien for å belyse formålet med tilleggsskatten. Merverdiavgiften har i mye mindre grad vært gjenstand for nyere lovendringer. Under skattelovens ”sisteledssystem” kunne avgiftsmyndighetene ilegge inntil firedobbel tilleggsavgift i gjentakelsestilfeller. Sisteledssystemet gjaldt fra 1940 og frem til merverdiavgiftsloven og innebar at det var det siste omsetningsleddet som ble belastet med merverdiavgiften. Ved vedtakelsen av merverdiavgiftsloven ble utmålingen av tilleggsavgiften endret til en prosentsats etter modellen i skatteloven av 1911 §122 nr. 2. Mval. §73 tilsvarer altså den tidligere §122 nr. 2 i skatteloven.⁴⁰ Ved lov av 4. mars 1977 nr. 9 ble straffbarhetsvilkåret i mval. §73 endret fra grov uaktsomhet til simpel uaktsomhet for i større grad å samsvare tilleggsavgiften med tilleggsskatten.⁴¹ Endringen medførte en skjerpelse av ansvaret. At det ikke har vært noen ytterligere tilpasning til tilleggsskatten må innebære at de formål som lå til grunn for reglene tilleggsskatt etter skattebetalingsloven fremdeles må legges til grunn. I eldre forarbeider er det imidlertid svært sparsomt med formålsbetraktninger.

Det kan ikke være tvilsomt at en administrativ tilleggsavgift er begrunnet i effektivitetshensyn. Merverdiavgiftsloven medførte en vesentlig økning av antall

⁴⁰ NOU-1991-30 kap.22.2.1

⁴¹ NOU-1991-30 kap.22.2.4

avgiftspliktige. Med et tosporet system med en administrativ prosess sikres det totale skatte- og avgiftsprovenyet i større grad enn med et ensporet straffesystem. En trussel om administrativ tilleggsavgift sikrer i større grad lovlydighet. Hovedformålet med tilleggsavgiften er å sikre skattefundamentet, men mval. §73 har i større grad enn alminnelig tilleggsskatt på objektivt grunnlag et pønalt formål.

I NOU-1991-30 kap.22.2 fremgår det at tilleggsavgiften er av en annen karakter enn avgift som retter opp avdekkende feil i avgiftsberegningen jf mval. §§55 og 56. ”Tilleggsavgift er således en reaksjon av klar pønål karakter, men det er ikke tale om straff i rettslig forstand.” Tilleggsavgift er straff etter EMK og i Rosenquistsaken er det pønale formål vektlagt. Det pønale formål kommer sterkt til uttrykk i skyldkravet.

Når subjektive og objektive vilkår er de samme blir det videre spørsmålet om formålsbetraktninger må tillegges avgjørende betydning. Det er ikke like stor forskjell i formålet med bestemmelsene i merverdiavgiftsloven som i ligningsloven Avgjørende må være at formålsbetraktninger begrunner vilkår om subjektiv skyld. Det er sammenhengen mellom skyldkrav og formål som begrunner at straffebudene har en forskjellig karakter og skiller seg i essential elements i Rosenquistsaken. En slik sammenheng er det ikke mellom tilleggsavgift og straff etter mval. §72.

Når det objektive vilkår er likt og forskjeller i de subjektive vilkår og formål ikke er vesentlige nok, vil TP 7-4 sperre for illeggelse av tilleggsavgift og straffeforfølgning for skattesvik.

5 Rettskraftens subjektive grense

Ileggelse av administrative straffer og straffeforfølgning medfører særlige problemstillinger i selskapsforhold. Spørsmålet er i hvilken grad TP 7-4 sperrer for forfølgning når både selskapet og aktører i selskapet blir straffeforfulgt.

Det er på det rene at TP 7-4 ikke sperrer for straffeforfølgning hvis den gjentatte forfølgningen retter seg mot et annet fysisk rettssubjekt. Svaret er ikke like klart når det gjelder juridiske rettssubjekter. Hovedårsaken er den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Spørsmålet her er ikke om gjennomskjæring er aktuelt eller ikke, men om det har noen betydning for anvendelsen av TP 7-4.

I NOU-2003-15 uttales det: ”Dobbeltstraff-forbudet er en rettskraftsbestemmelse, og innebærer at en formell betraktning må være avgjørende, i alle fall som et *utgangspunkt*. Etter norsk intern rett har man tradisjonelt sett det som nokså selvsagt at det må avgjøres etter helt formelle kriterier hvem en rettslig avgjørelse er bindende for.”

Hvis et aksjeselskap blir ilagt en tilleggsskatt er ikke deltakerne personlig ansvarlig for selskapets forpliktelser jf aksjeloven⁴² §1-1. Den positive rettskraft omfatter ikke deltakerne og TP 7-4 er derfor ikke til hinder for at styreformann, styremedlemmer, daglig leder og andre ansatte uten personlig ansvar blir straffeforfulgt for det samme forholdet som selskapet, jf Haralambidis m.fl. mot Hellas (36706/97-29.03.2001) jf henvisning i Rt-2003-1376(avsnitt19). I saken var styreformann og daglig leder for et selskap med begrenset ansvar tidligere straffedømt. Selskapet ble likevel idømt bøter for det samme faktiske forhold: ”The Court recalls that the applicant companies were not involved in the criminal proceedings that ended in the first applicant’s acquittal.”

I LB-2003-12116 (anke nektet fremmet HR-2005-00600-U) var daglig leder i et aksjeselskap gitt påtaleunndlatelse for de samme forhold som selskapet senere bli ilagt tilleggsskatt for. Retten uttaler: ”Det er tilstrekkelig for retten å konstatere at påtaleunndlatelsen og avgiftsileggelsen gjelder to forskjellige straffesubjekter. Tilleggsavgiften er således ilagt selskapet X AS, mens påtaleunndlatelsen er gitt til A personlig, og lagmannsretten er enig med ankemotparten i at det da ikke under noen omstendighet er plass for et synspunkt om dobbeltstraff.”

⁴² LOV-1997-06-13-44

En annet eksempel er LB-2002-329 (jf avvisning av anke for Høyesterett HR-2003-00869-1): ”A er straffedømt, jf Borgarting lagmannsretts dom 22. februar 1999, for handlinger han har begått i forbindelse med driften av X, herunder å ha unnlatt å levere selvangivelse for selskapet. Tilleggsskatten gjelder imidlertid manglende opplysninger i sin egen ligningsoppgave, og selv om dette har tilknytning til omsetningssvikten i X, er det utvilsomt et annet forhold, et forhold *han* ikke er straffedømt for. At A er blitt ilagt tilleggsskatt er således ikke noen konvensjonsstridig dobbeltstraff.”

I noen tilfeller kan fysiske personer identifiseres med selskapet. Rt-2003-1376 gjaldt et enkeltpersonforetak. Foretaket ble først ilagt tilleggsskatt før innehaveren ble tiltalt for heleri jf strl. §317: ”Avgjørende for bedømmelsen i vår sak må være at det er A som er virksomhetsutøver, og det er også hun som reelt sett er ilagt tilleggsavgiften etter merverdiavgiftsloven §73. Hun er personlig ansvarlig for denne, og foretaket er ikke et eget rettssubjekt.”⁴³ Identifiseringen av innehaveren og selskapet ble altså avgjørende.

For selskaper med begrenset ansvar kan deltakere gjøres ansvarlig ved ”gjennomskjæring”. Spørsmålet blir om gjennomskjæringen vil sperre for videre straffeforfølgning. I praksis kan deltakeren da stå ovenfor et paradoks fordi de sivilrettslige og strafferettslige konsekvensene av en slik regel går i hver sin retning av deltakerens interesser. På den ene side å unngå økonomisk ansvar og på den andre å unngå straff.

Domstolen har vært inne på spørsmålet i LE-2004-36106 (ikke anket). Saken gjaldt en mann som eide og drev en legevirksomhet i aksjeselskaps form med begrenset ansvar. Selskapet ble først ilagt forsinkelsesgebyr for manglende innlevering av regnskap. Deretter ble det tatt ut tiltale mot legen for unnlatt regnskapsførsel. Retten kom til at legens anke måtte avvises fordi reaksjonene ikke var samme forhold. Rettens drøftelse av problemstillingen er likevel av interesse: ”På den annen side følger det av Rt-2003-1376 at det må skje en identifikasjon mellom et enkeltmannsforetak og den personlige innehaveren ved vurderingen av om det foreligger konvensjonsstridig dobbeltforfølgning. Det kan reises

⁴³ Jf Rt-2004-1074(avsnitt15)

spørsmål om det også bør gjelde i et tilfelle som det nærværende, hvor A, som eneste virksomhetsutøver i selskapet, har valgt å drive sin legevirksomhet i aksjeselskaps form. Han er eneaksjonær, enestyre, daglig leder og selskapets eneste ansatte. Formelt er det tale om to forskjellige rettssubjekter, men det kan reises spørsmål om det er grunn til ”gjennomskjæring” i et tilfelle som det foreliggende. Ansvarsbegrensingen som følger av selskapsformen er uten fremtredende betydning for de straffbare forhold det her er tale om.”

Hovedargumentet mot gjennomskjæring er beskyttelse av aksjeselskapsformen. Høyesterett har i flere saker lagt vekt på behovet for beskyttelsen av valg av selskapsform jf Rt-1994-1004: ”Når en næringsdrivende har valgt å drive sin virksomhet i aksjeselskaps form, så er selskapet å betrakte som et selvstendig rettssubjekt, og selskapsformuen å anse som fremmed formue som aksjonærene ikke kan råde over for egne formål i andre former enn dem aksjelovgivningen tillater.”

For ansvarlige selskaper er resultatet tvilsomt. I utgangspunktet bør forholdet være som ved enkeltmannsforetak fordi deltakerne har personlig ansvar og dermed blir utsatt for dobbeltforfølgning hvis straffesak blir innledet etter at en som personlig ansvarlig blir ilagt administrativ straff. Ansvarlige selskaper er selvstendige rettssubjekter jf sel.⁴⁴ § 2-1(1), men dom mot selskapet kan fullbyrdes mot deltakerne jf tvangsfullbyrdesloven §4-10. Dermed følges det formelle utgangspunkt for rettskraftens subjektive grense. På den annen side er det ved store selskaper med mange deltakere ikke like stor grunn til å identifisere alle deltakerne med selskapet. En slik gjennomskjæring av selskapsformen reiser også de samme prinsipielle spørsmålene om gjennomskjæring generelt skal godtas.

EMD har ikke tatt uttrykkelig stilling til norske regler om gjennomskjæring. Det kan dermed ikke helt sikkert slås fast at gjennomskjæring ikke får betydning for anvendelsen av TP 7-4. Det er imidlertid god grunn til å tro at EMD vil godta nasjonale ansvarsregler. Hvis det først godtas er ikke TP 7-4 til hinder for at nasjonale regler om subjektiv rettskraft får

⁴⁴ LOV-1985-06-21-83

den virkning at deltakerne ikke identifiseres med selskapet og straffeforfølges for samme forhold.

6 Konsekvenser og utfordringer for ligningsmyndighet og påtalemyndighet.

Som en direkte følge av Rt-2002-557 og Rt-2002-497 måtte ligningsmyndighetenes praksis og samarbeid med påtalemyndigheten endres. Riksadvokaten ga derfor stoppordre for verserende saker og utdypet retningslinjer for videre behandling i brev av 28.06.02.⁴⁵ Brevet gir uttrykk for at både ordinær og forhøyd tilleggsskatt virker stoppende for ny reaksjon, uavhengig av rekkefølge. Det samme gjaldt ilagt tilleggsavgift etter mval. §73. Riksadvokaten beordret derfor henleggelse av alle straffesaker som befant seg på anmeldelses, etterforsknings-, påtale-, eller pådømmelsesstadiet. Ikke rettskraftige forelegg ble trukket tilbake, ikke rettskraftige dommer ble påanket til siktedes gunst jf straffeprosessloven §309 og avviste tiltaler ble trukket tilbake og henlagt. Allerede inngitte anker ble også trukket. Avgjørelsene førte til en fullstendig overgang til et ensportet system der skattyter enten ble ilagt tilleggsskatt eller straffeforfulgt.

For skattemyndighetene ble det også en voldsom snuoperasjon. I brev fra skattedirektoratet av 19. juli 2002 ble det redegjort for behandlingen. Alle ileggelser av tilleggsskatt ble varslet og ble betegnet som straffsiktelse etter EMK art. 6. Det følger videre av brevet at skattyter ikke kan ilegges både tilleggsskatt og anmeldes for samme oppgave- eller opplysningssvikt: ”I grove skatteunndragelsestilfeller hvor både tilleggsskatt og anmeldelse er aktuelt, velges hvilken sanksjon som skal benyttes der vilkårene for begge sanksjonene er oppfylt for samme oppgave- eller opplysningsplikt.” ”Det må etableres rutiner for samarbeid mellom skatte- og påtalemyndighetene slik at det ikke reises påtale i en sak der

⁴⁵ RA – 02-195 TGM/HPJ/gek320

skattyter er ilagt tilleggsskatt for det samme eller at det ilegges tilleggsskatt for et forhold det er reist påtale for.”

Av ligningens ABC 2005 følger det også at ordinær og forhøyd tilleggsskatt følger samme mal og at det ensporede systemet ble fulgt: ”I saker som er avgjort både med tilleggsskatt og straff, vil den sanksjon som sist ble rettskraftig, være en krenkelse av EMK.”

Rt-2006-1409 åpner igjen for et tosporet system, men kun ved alminnelig tilleggsskatt.

Ligningsmyndighetene har etter dette fire alternativer. Kun ilegge 30 % tilleggsskatt, ilegge 30 % tilleggsskatt og anmelde forholdet, kun 60 % tilleggsskatt eller kun anmelde forholdet.

Konsekvensen er at ligningsmyndighetenes reaksjon i all hovedsak ilegger tilleggsskatt inntil 30 %. Det er ikke sannsynlig at tilleggsskatt på 30 % ikke blir ilagt som konsekvens av anmeldelse når loven åpner for en tosporet ordning. Dette følger av skattedirektoratets interninstruks⁴⁶: ”For alle nye saker det er aktuelt å anmelde til politi/påtalemyndighet vil skattemyndighetene som *hovedregel* ha ilagt ordinær tilleggsskatt, der det er aktuelt, i forkant av anmeldelsen.” Hvis 60 % tilleggsskatt ilegges administrativt er videre straffeforfølgning i strid med TP 7-4. Av anmeldelsesinstruksen fra skattedirektoratet⁴⁷ følger det av §6 at anmeldelse ikke skal finne sted hvis en person allerede er ilagt tilleggsskatt eller tilleggsavgift. Dette må nå kun gjelde forhøyd tilleggsskatt. Videre gjøres det unntak der det er overveiende sannsynlig at straffesak vil bli henlagt eller lede til påtaleunntatelse eller annen påtalemessig advarsel. Årsaken er at tilleggsavgift ikke kan ilegges for samme forhold når siktede/tiltalte er ”acquitted” jf TP 7-4. Dette må nå også kun gjelde forhøyd tilleggsskatt.

Det kan videre være spørsmål om det er grunn til å vurdere en lovendring. For lovgiver må spørsmålet i lys av den nyere rettsutvikling være om påtalemyndigheten har kapasitet til å behandle alle ligningsavgjørelser som fortjener en kraftigere reaksjon. 60 % tilleggsskatt

⁴⁶ SKD-16.04.2007-Tilleggsskatt og straff - endrede rutiner

⁴⁷ SKD-F24.11.2005-1481-Instruks om anmeldelse

skulle jo nettopp være et alternativ og substitutt til straffeforfølgning. En mulig løsning er å endre de subjektive vilkår for ileggelse av forhøyd tilleggsskatt slik at tilleggsskatten uavhengig av størrelse ilegges på tilnærmet objektivt grunnlag. Problemet da er at reglene ikke vil gjenspeile det betydelige straffverdige skillet som ligger i det subjektive vilkår. En annen mulig metode er å øke prosentsatsene for alminnelig tilleggsskatt etter modellen for tilleggsavgift. Et annet alternativ er å anvende forelegg med standardsatser jf punkt 6.1.

For tilleggsavgift kan lovgiver vurdere om en lignende ordning som for tilleggsskatt er aktuell. En forutsetning for endring er at lovgiver ønsker et tosporet system der tilleggsavgift kan ilegges administrativt uten å sperre for straffeforfølgning. Slik TP 7-4 blir anvendt på tilleggsavgift og straff virker tilleggsavgift som et alternativ til straffeforfølgning. Det store gapet mellom 1 og 100 % får ikke gjenspeilet straffverdighet i reaksjonsutmåling fordi skyldvilkåret trer inn ved 1 % tilleggsavgift.

En mulighet er å differensiere satser innenfor 1-100 % tilleggsavgift med vilkår om skyld som skiller seg i essential elements. Enten rent objektivt eller tilnærmet objektivt. Som nevnt ovenfor er målestokken for grensen for essential elements i subjektive vilkår ikke helt sikker. Det ville være en fordel for lovgiver hvis et skillet mellom uaktsomhet og forsett er essential og dermed et tungtveiende moment for at reaksjonene ikke rammes av TP 7-4. I Hauser-Sporn mot Østerrike (avsnitt 45) er forskjellen et moment: "Moreover the offences differ in that Article 94 §1 of the Criminal code requires an omission committed with *intent*, while the offence under section 4(2) of the Road Traffic Act may also be committed by *negligence*." Her kommer det rettspolitiske problemet også frem fordi lovgiver må benytte seg av skyldvilkår med andre hensikter en normalt.

6.1 Ensartet reaksjon – "inkorporering" av tilleggsskatt i bot.

I Rt-2004-645 ble det etablert en samlet løsning for reaksjonsutmålingen for at valget av reaksjon ikke skulle få for store utslag. Tilleggsskattebeløpet som kunne ha vært ilagt administrativt ble beløpsmessig uavkortet tatt inn i bøtefastsettelsen i tillegg til en ordinær strafferettslig bot. Høyesterett godtok en slik ordning i påvente av eventuelle lovendringer.

Avgjørende for Høyesteretts resultat var rettferdsbetraktninger og hensynet til den alminnelige lovlydighet. En opprettholdelse av tidligere bøtenivå ville ha ført til at gjentatt unnlatelse av innlevering av selvangivelse ble sanksjonert vesentlig lempeligere enn de tilfeller som ble håndtert med administrativ tilleggsskatt, men uten anmeldelse og påfølgende straffesak. Den økonomiske reaksjon ved et ensporet system ble da den samme, selv om bøtestraffen for ligningsovertredelser ble betydelig hevet. I tillegg er det et sterkt behov for standardiserte løsninger på typiske masseovertredelser som må tillegges større vekt enn en konkret og individuell vurdering i tråd med straffeloven §27. Å behandle tilleggsskatten som borgerlig rettskraft var ikke et alternativ da mange nødvendige spørsmål ikke var vurdert og avklart av lovgiver.

Effektivitetshensyn er her fremtredende. I praksis ville politiet ilegge tilleggsskatt i form av forelegg eller påstand om bot.

I Rt-2006-1409 falt forutsetningen om et ensporet system bort for alminnelig tilleggsskatt. Det var det ensporede systemet som nødvendiggjorde en samlet reaksjon. Spørsmålet ble derfor om det fremdeles var grunn til å opprettholde praksisen. I Rt-2006-1601 var en person ilagt forelegg etter modellen som ble akseptert i Rt-2004-645. Høyesterett legger til grunn at spørsmålet om tilleggsskatt som følge av plenumsavgjørelsen tilbakeføres til administrativ fastsettelse. Avgjørelsen fraviker standpunktet i Rt-2004-645. Retten godtok likevel at modellen ble fulgt i dette konkrete tilfellet fordi straffesaken var reist med påstand om bøtestraff basert på at det ikke kan eller vil bli ilagt tilleggsskatt. Retten kunne ikke godta at rettsutviklingen skulle få den konsekvens at alle som ikke var ilagt tilleggsskatt som følge av straffeforfølgning skulle få en betydelig redusert straff.

Retten fant videre grunn til å fremheve at i de tilfellene der administrativ sanksjon ikke ville være aktuelt måtte utgangspunktet være en standardisert sats: "Jeg er enig i at det er en adgang til å justere for individuelle forhold innenfor rammen av straffeloven §27 ved fastsettelsen av bøtestraffen, men understreker at utgangspunktet ved denne type masseovertredelser er en skjematisk fastsettelse av bøtestraffen hvor den individuelle og konkrete vurdering som §27 gir anvisning på bare får anvendelse i *helt særlige* tilfelle."

I praksis vil inkorporeringsmetoden ikke bli anvendt, selv om Høyesterett åpner for det. De overtredelser som ikke er ilagt tilleggsskatt, men isteden anmeldt på grunn av TP 7-4, inkorporeres ikke i forelegg eller bot av politiet. Isteden vil politiet sende varsel til fylkesskattekontorene om at tilleggsskatt ikke er inkorporert i straffen.⁴⁸ Dette gjelder kun et begrenset antall saker, og vil i fremtiden ikke være praktisk med mindre straffereaksjonen kommer før ligningsbehandlingen er avsluttet.

For forhøyd tilleggsskatt kan inkorporasjon fremdeles være tema siden TP 7-4 sperrer for et tosporet system for *forhøyd* tilleggsskatt.

I Rt-2005-129 var en person dømt til fengsel og ilagt bot for overtredelse av merverdiavgiftsloven, ligningsloven og straffeloven. Tingsretten fastsatte boten slik at den økonomiske reaksjonen ble tilnærmet lik som om han hadde vært ilagt tilleggsskatt og tilleggsavgift separat etter den tosporede ordning. Høyesterett aksepterte den standardiserte løsningen som ble benyttet for ordinær tilleggsskatt i Rt-2004-645, men kom til at ”dersom det straffbare forhold er så alvorlig at det også må reageres med fengselsstraff, kan jeg imidlertid ikke se at det er grunnlag for å operere med noen standardbot.”

Retten la vekt på at det ikke dreide seg om noen masseovertredelse. Det var alvorlige overtredelser av skatte- og avgifts-, og regnskapslovgivning som i hovedsak reageres med ubetinget fengsel, samt rettighetstap og bot. I et slikt tilfelle kom retten til at straffelovens §27 måtte komme inn med ”full tyngde”.

Retten fant videre at det ikke kan legges stor vekt på at den totale økonomiske reaksjon blir lavere når fengselsstraff og rettighetstap idømmes samtidig. En slik vurdering er av lovgivningspolitisk karakter og en reduksjon innebærer ikke en vesentlig svekkelse av allmennpreventive virkninger. Heller ikke ble det lagt til grunn at bøtestrafen minimum må gjenspeile en alminnelig tilleggsskatt på 30 %. Manglende illeggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift fører til en skjerpelse fordi bøtestrafen under den tosporede ordning ble satt

⁴⁸ SKD-16.04.2007 Avsnitt 5-pkt.1

ned som en konsekvens av ileggelse av tilleggsskatt og -avgift. Konsekvensen var etter rettens mening rimelig og ikke uventet. Det måtte derfor bli opp til lovgiver å gjøre noe med konsekvensen.

Siden Rt-2006-1409 gjaldt alminnelig tilleggsskatt får manglende ileggelse av forhøyd tilleggsskatt fortsatt betydning for utmålingen av bøtestraffen, men det er ikke lenger snakk om noen standardisert ”inkorporasjon” av sats som tidligere var ilagt administrativt. Siden det i mer alvorlige overtredelser av merverdiavgift- og skatteloven er aktuelt å anmelde forholdet for straffeforfølgning vil inkorporasjonspraksisen falle bort til fordel for en individuell og konkret vurdering i overensstemmelse med straffeloven §27.

7 Avslutning

Hovedtemaet i denne oppgaven har vært å redegjøre for anvendelsen av TP 7-4 i norsk rett når skattyter blir ilagt tilleggsskatt og/eller tilleggsavgift, for deretter å bli straffeforfulgt for samme handling. Rettspraksis viser at det har vært en rettsutvikling. Først ble ikke tilleggsskatt og tilleggsavgift gitt negativ materiell rettskraft overhodet. Etter plenumsavgjørelsene i 2002 fikk forhøyd tilleggsskatt på 60 % negativ materiell rettskraft. Tendensen gikk i retning av at også ordinær tilleggsskatt måtte ilegges negativ materiell rettskraft, men dette ble ikke resultatet. I Rt-2006-1492 kom Høyesterett til at ordinær tilleggsskatt ikke sperrer for straffeforfølgning for skattesvik.

Avgjørelsene fra EMD har skapt tvil og dermed grunnlag for mange saker både nasjonalt og i EMD. Særlig for skattemyndighetene var det svært uheldig å ha en uklar rettstilstand. Uklarheten utløste en praksis som Høyesterett senere endret. Problematikken omfattet mange skattytere som risikerte å bli utsatt for feil behandling eller en forhøyd behandling. I dag er rettstilstanden sikrere, men det er fremdeles spørsmål som ikke kan sies å være avklart. Det første som bidrar til usikkerheten er at avgjørelser fra EMD blir tolket analogisk. EMD tolker EMK svært saksspesifikt og i lys av helt konkrete forhold. Av den

grunn er det generelt vanskelig å si med sikkerhet hvor langt man kan trekke avgjørelsene. EMDs tolkning av EMK innebærer ikke prejudikater, jf. f.eks. Christine Goodwin mot UK(17488/90): "While the Court is not formally bound to follow its previous judgments, it is in the interests of legal certainty, foreseeability and equality before the law that it should not depart, without good reason, from precedents laid down in previous cases."

Nyere avgjørelser (spesielt Rosenquist mot Sverige) har klargjort vekten av momentene ved en drøftelse av om to forfølgninger er samme forhold. Rekkevidden av de enkelte moment er ikke helt sikre. Når et nytt moment introduseres reiser det vanskelige og usikre spørsmål om vektingen av disse i forhold til momenter som er vektlagt tidligere. Det subjektive momentet har blitt tillagt stor vekt av EMD og av Høyesterett i saker om tilleggsskatt. Konklusjonene ved ileggelse av ordinær og forhøyd tilleggsskatt er derfor rimelig sikre. Et uavklart element ved det subjektive vilkår er den administrative behandlingen av skyldspørsmålet. Høyesterett tok ikke stilling til spørsmålet i Rt-2006-1409.

Spørsmålet om forholdet mellom strprl §51 og TP 7-4 er også usikkert. Høyesterett har ikke tatt uttrykkelig standpunkt til spørsmålet jf Rt-2003-1376, og har med hensikt ikke vært klar ved formuleringen av hjemmelsgrunnlaget.

Det er derfor grunn til å tro at det i fremtiden vil komme flere saker for retten både i Norge, andre stater og for EMD som reiser spørsmål om dobbeltforfølgning ved bruk av administrativ straff.

Rettspolitisk er det fullt mulig å forsvare andre løsninger enn den EMD har kommet frem til. Det er ikke sikkert at det er et faktisk behov for å ilegge en administrativ sanksjon og straffe. Ne bis in idem – regelen taler prinsipielt i mot dette. I prinsippet burde det derfor ikke ilegges to sanksjoner. Hovedårsaken til at prinsippet må vike er effektivitetshensyn. Skatteetaten har et vel utbygd apparat som er kapable til å håndtere mange skattesaker. Et

skår i effektivitetshensynet er at et dobbelt spor medfører at en sak i ytterste konsekvens må gå gjennom alle instanser i to spor. Det må medføre en stor påkjenning for en borger som ønsker å få prøvet sin sak til det ytterste i det norske rettssystem. I et menneskerettslig perspektiv med vekt på rettsikkerhet kan det stilles spørsmålsteget ved at én handling skal være gjenstand for en slik omfattende behandling.

Videre kan det stilles spørsmål ved de momenter EMD har vektlagt ved vurderingen av forbudet mot dobbeltstraff. Utgangspunktet i rettsutviklingen var straffebudenes objektive vilkår. Det kan vanskelig ses på annen måte enn at de ytterligere momenter som har blitt vektlagt er uttrykk for en mer nyansert drøftelse der andre hensyn enn grunnsteinen i prinsippet om *ne bis in idem* blir vektlagt. Effektivitetshensynet er et av dem. Spørsmålet er da om de hensynene virkelig skal være avgjørende i spørsmål som verner essensielle rettsikkerhetsgarantier og om ikke utviklingen distanserer seg fra hovedformålet med konvensjonen.

Vekten av det subjektive momentet er også et paradoks i seg selv. Et straffebud med et subjektivt vilkår blir snevrere enn en tilsvarende handling uten vilkår om skyld. Vilkåret om skyld virker dermed begrensende på straff, men blir i praksis et moment for at regelen er i strid med menneskerettighetene.

Konsekvensen av rettsutviklingen har i Norge ført til at tilleggsskatt på 60 % stenger for senere straffesak. Det kan medføre at en som er ilagt mindre straff administrativt i form av 30 % risikerer å bli straffet hardere enn en som er ilagt høyere straff administrativt. Ligningsmyndighetene må ta høyde for dette ved vurderingen av hvilken reaksjon som ilegges. Skillet uthuler i stor grad reaksjonsmulighetene og svekker dermed effektivitetshensynet. Det tosporede systemet, slik det var tiltenkt, er derfor ikke like rettsikkerhetsmessig forsvarbart.

Litteraturliste

Eckhoff, Torstein. *Rettskildelære*, 5. utg ved Jan Helgesen. Oslo, 2000

Jostein Sæbu Fausa, Det straffbare forhold identitet, JV, 2005 nr. 1

Harris/O'Boyle/Warbrick. *Law of the European Convention of Human Rights*. 2. utg. 2000, London

Andenæs, Johs. *Norsk straffeprosess*, bind 1. 3. utg. Oslo 2000

Skoghøy, Jens Edvin. *Forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i Den Europeiske*

Menneskerettskonvensjon Protokoll 7 artikkel 4 nr 1 ("ne bis in idem"), TFR 2003 side 1

Domsregister

Norges Høyesterett

Rt-2002-1216

Rt-2006-1601

Rt-2002-557

Rt-2006-1563

Rt-2002-497

Rt-2006-1409

Rt-2001-85

Rt-2006-862

Rt-2000-996

Rt-2005-509

HR-2005-01243-U

Lagmannsretten

Rt-2004-1368

LE-2004-36106

Rt-2004-1074

LB-2004-4182

Rt-2004-645

LB-2003-12116

Rt-2003-1827

LB-2002-3128

Rt-2003-1243

LB-2002-329

Rt-2003-1376

Rt-2003-1100

Sveriges Høyesterett

Rt-2003-394

NJA-2004-840

HR-2003-00869-1

Rt-2002-1271

Den Europeiske Menneskerettighetsdomstolen i Strasbourg (EMD)

Storbråten mot Norge (12277/04-01.02.2007)

Mjelde mot Norge (11143/04-01.02.2007)

Hauser-Sporn mot Østerrike (37301/03-07.12.2006)

Nilsson mot Sverige(733661/01-13.12.2005)

Wassdahl mot Sverige (36619/03-29.11.2005)

Sundqvist mot Finland (75602/01-22.11.2005)

Rosenquist mot Sverige (60619/00-14.09.2004)

Isaksen mot Norge (13596/02-02.10.2003)

Manasson mot Sverige(41265/98-08.04.2003)

Zigarella mot Italia (48154/99-03.10.2002)

Västberga Taxi Aktiebolag & Vulic mot Sverige(36985/97-23.07.2002)

Janosevic mot Sverige (34619/97-23.07.2002)

Goktan mot Frankrike (33402/96-02.07.2002)

Sailer mot Østerrike (38237/97-06.06.2002)

Bankoviz m.fl. mot Belgia m.fl. (52207/99-12.12.2001)

Philips mot UK (41087/98-05.07.2001)

Franz Fischer mot Østerrike (37950/97-29.05.2001)

Haralambidis m.fl. mot Hellas (36706/97-29.03.2001)

R.T. mot Sveits (31982/96-30.05.2000)

Ponsetti og Chesnel mot Frankrike (36855/97 og 41731/98-14.09.1999)

Malige mot Frankrike (27812/95-23.09.1998)

Oliveira mot Sveits (25711/94-30.07.1998)

Christine Goodwin mot UK (17488/90-27.03.1996)

Gradinger mot Østerrike (15963/90-23.10.1995)

Bendenoun mot Frankrike (12547/86-24.02.1994)

Johnston mot Irland (9697/82-18.12.1986)